

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Poskytování služeb v rámci EU z pohledu DPH

Supply of Services in the Framework of EU from the VAT Point of View

Student:	Markéta Jiříčková
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3 jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 7. května 2010

.....

Markéta Jiříčková

## **Poděkování**

Chtěla bych poděkovat vedoucí bakalářské práce Ing. Kateřině Randové za pomoc při výběru použité literatury, za rady a připomínky k odborným tématům. Zároveň chci poděkovat oponentce Ing. Daně Vytiskové za konzultace při zpracování odborné studie na téma Poskytování služeb v rámci Evropské unie z pohledu DPH.

# Obsah

1.	Úvod.....	1
2.	Vymezení základních pojmů zákona o DPH .....	2
2.1.	Daně v České Republice .....	2
2.2.	Úvod k dani z přidané hodnoty .....	2
2.3.	Základní ustanovení ze zákona o DPH .....	3
2.4.	Daňové subjekty ze zákona o DPH .....	3
2.5.	Místo plnění .....	4
2.5.1.	Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služeb .....	4
2.6.	Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň na výstupu .....	4
2.7.	Daňové doklady .....	5
2.7.1.	Vystavování daňových dokladů .....	5
2.7.2.	Uchovávání daňových dokladů .....	6
2.7.3.	Náležitosti daňového dokladu .....	6
2.7.4.	Daňový doklad při poskytnutí služby .....	6
2.8.	Registrace k DPH .....	7
2.9.	Správa DPH .....	8
2.10.	Výpočet DPH .....	8
2.10.1.	Základ daně .....	8
2.10.2.	Výpočet daně .....	9
2.10.3.	Oprava základu daně a výše daně u zdanitelných plnění .....	9
2.10.4.	Sazby DPH .....	10
2.11.	Osvobození od daně .....	11
2.11.1.	Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně .....	11
2.11.2.	Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně .....	12
2.12.	Odpočet daně .....	12
2.12.1.	Nárok na odpočet daně .....	12
2.12.2.	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně .....	13
2.12.3.	Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně .....	13
2.13.	Vrácení daně plátcům v jiných členských státech .....	14
3.	Harmonizace českého zákona o DPH s právem Evropského společenství .....	15
3.1.	Harmonizace v oblasti nepřímých daní .....	15
3.2.	Vývoj daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie .....	15
3.2.1.	Historie DPH .....	15
3.2.2.	Princip země původu a země spotřeby .....	17
3.3.	Směrnice Evropských společenství k harmonizaci DPH .....	18
3.3.1.	První směrnice 67/227/EHS .....	18
3.3.2.	Druhá směrnice 67/228/EHS .....	18
3.3.3.	Třetí, Čtvrtá a Pátá směrnice rady .....	18
3.3.4.	Ostatní směrnice .....	19
3.3.5.	Šestá směrnice 77/388/EHS .....	20
3.3.6.	Směrnice Rady 2006/112/ES .....	21
3.4.	Směrnice zabývající se výměnou informací a kontrolou .....	25
3.5.	Schválené dokumenty v roce 2008 a 2009 .....	27
3.6.	Připravované legislativní akty .....	29
3.7.	Kolotočové podvody .....	29
3.8.	Harmonizace českého zákona se směrnicemi EU .....	30
4.	Změny v uplatňování DPH v oblasti poskytování služeb v rámci EU .....	32

4.1.	Obecné pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb.....	32
4.1.1.	Rok 2009.....	32
4.1.2.	Rok 2010.....	33
4.2.	Přeprava zboží.....	35
4.2.1.	Rok 2009.....	35
4.2.2.	Rok 2010.....	37
4.3.	Stravovací služby .....	38
4.3.1.	Rok 2009.....	38
4.3.2.	Rok 2010.....	39
4.4.	Krátkodobý nájem dopravního prostředku.....	41
4.4.1.	Rok 2009.....	41
4.4.2.	Rok 2010.....	42
4.5.	Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy .....	44
4.5.1.	Rok 2009.....	44
4.5.2.	Rok 2010.....	45
4.6.	Sestavení daňového přiznání.....	46
4.7.	Souhrnná hlášení .....	49
5.	Závěr.....	50
	Seznam použité literatury .....	51
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1. Úvod

Téma bakalářské práce jsem si zvolila “Poskytování služeb v rámci EU z pohledu DPH“. Tato problematika mne velice zajímá, protože pracuji jako účetní a ekonomka ve společnosti AUPEMA s. r. o., kde je jediným společníkem můj otec. Zakladatelskou listinou jsem společně s ním byla jmenována jednatelkou společnosti.

Firma AUPEMA s. r. o. má v předmětu podnikání především ozvučování společenských a firemních akcí zvukovou aparaturou, světelnou a audiovizuální technikou. Dalším cílem firmy je rozšířit tuto činnost o prodej zvukové aparatury a světelné techniky včetně její montáže. V současné době společnost poskytuje služby v České Republice, ale objevují se nabídky i do zahraničí v rámci Evropské Unie. Hlavním cílem mé bakalářské práce je získání dokonalých teoretických znalostí v uplatňování DPH, které v praxi v AUPEMĚ při pozdějším poskytování služeb do Evropské unie budu využívat. Budoucí situaci v AUPEMĚ s různými možnostmi poskytování služeb a jejich dopady na uplatňování DPH se pokusím nastínit ve třetí části mé bakalářské práce.

V první části své práce se chci zabývat nejdůležitějšími pojmy ze zákona o dani z přidané hodnoty. Definuji například, co je předmětem DPH, kdo je poplatníkem daně, vymezím místo plnění, stanovím, kdy je povinnost podat daňové přiznání a splatit daň a zanalyzuji daňové doklady.

Druhá část bude zaměřena na harmonizaci českého zákona o dani z přidané hodnoty s právem Evropského společenství. V tomto bodě se budu zabývat příslušnými směnicemi Evropského společenství v kontextu se zákonem o DPH a zamezením tzv. kolotočových podvodů.

Třetí praktickou část věnuji změnám v uplatňování DPH v oblasti poskytování služeb v rámci Evropské Unie. Vyhodnotím budoucí vývoj změn v zákoně především ve vztahu ke stanovení místa plnění a srovnám situaci v roce 2009 s rokem 2010 a s výhledem až do roku 2015.

## **2.Vymezení základních pojmů zákona o DPH**

### **2.1. Daně v České Republice**

V České Republice existují dva typy daní a to přímé a nepřímé.

Přímé daně jsou zdaněny přímo, tedy mají určitou vazbu na tvorbu hodnot a zisku fyzických nebo právnických osob. Dělí se na majetkové daně a daně z příjmu. Do majetkových daní patří daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti, daň dědická, daň darovací a daň silniční. Do druhé skupiny přímých daní řadíme daně z příjmů fyzických a právnických osob. [5]

Jak jsem se již zmínila, vedle přímých daní existují také nepřímé daně. Nepřímé jsou platby, které se vážou na placení výrobků nebo služeb a platí je koncový spotřebitel v ceně. Jedinou možností, jak se placení těchto daní vyhnout, je si daný výrobek nebo službu nekoupit. Mezi tyto nepřímé daně patří spotřební daň z minerálních olejů, z lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků, daň z přidané hodnoty. Od 1. ledna 2008 mezi nepřímé daně náleží také daně ekologické, do kterých se řadí daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. [5]; [6]

### **2.2. Úvod k dani z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně. To znamená, že plátce DPH neplatí tuto daň jako samostatnou částku, ale je připočtena a zahrnuta v cenách výrobků, zboží nebo služeb. Podnikatelé, pokud jsou plátcí DPH, si mohou daň z cen nakoupených produktů odečíst, ale mají zároveň povinnost daň odvést ze svých příjmů finančnímu úřadu. V podstatě jde pouze o přeliv peněžních prostředků od konečného spotřebitele do státního rozpočtu. Výhodné je, pokud se podnikatel zabývá například stavebnictvím nebo jinou činností, která má na výstupu sníženou sazbu DPH. Plátcí vzniká nadměrný odpočet DPH, jelikož zboží, které využije k uskutečňování svých zdanitelných plnění, nakupuje se základní sazbou daně a poskytuje služby se sníženou sazbou daně. [5]

DPH se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“).

## **2.3. Základní ustanovení ze zákona o DPH**

Předmět daně upravuje § 2 zákona o DPH. V odstavci jedna je stanoveno, že předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitosti, přechod nemovitosti v dražbě, poskytnutí služby podnikatelem, který má povinnost daň platit, dovoz zboží. To vše s podmínkou, že se jedná o plnění v rámci České republiky anebo pořízení zboží z jiného členského státu v rámci Evropské unie uskutečněné v České republice, včetně pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu v případě, že pořizovatelem není osoba povinná k dani. Vše musí být poskytnuto za peněžitě nebo nepeněžitě vyrovnání. [1]

## **2.4. Daňové subjekty ze zákona o DPH**

Osoby povinné k DPH jsou vymezeny v § 5 zákona o DPH.

Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, pokud tento zákon nestanoví v § 5 zákona o DPH jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost.

Dle § 5 odst. 3 zákona o DPH stát, kraje, obce, organizační složka státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu.

Mezi samostatné subjekty povinné přiznat daň patří organizační složka státu, která je účetní jednotkou, jak v hlavním městě Praha, tak v jeho městských částech. [1]

Podle § 6 zákona o DPH existují také osoby, které jsou od daně osvobozeny. Patří zde osoby povinné k dani, jejichž obrat za posledních dvanáct kalendářních měsíců nepřekročil 1.000.000 korun českých. Za obrat se považují úplaty, které náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, které nezahrnují prodej dlouhodobého majetku, který byl obchodním majetkem a plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, pokud se jedná o příležitostnou činnost. [1]



## **2.5. Místo plnění**

### **2.5.1. Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služeb**

V tomto bodě bude vymezeno pouze základní pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb, protože podrobnější výklad k místu plnění z pohledu různých typů služeb bude uveden až ve třetí části mé bakalářské práce, kde k teoretickému vysvětlení bude nastíněn také praktický příklad.

Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je dle § 9 odst. 1 zákona o DPH místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

V druhém odstavci § 9 zákona o DPH je uvedeno také místo plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani. Dle § 9 odst. 2 zákona o DPH je místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

Podle § 9 odst. 3 zákona o DPH se pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby za osobu povinnou k dani považuje osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně nebo osoba identifikovaná k dani nebo právnická osoby nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

## **2.6. Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň na výstupu**

Plátce má povinnost přiznat daň, která je na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí peněžitého nebo nepeněžitého vyrovnání podle toho, která skutečnost nastane dříve. [1]

V § 21 odst. 5 zákona o DPH je stanoveno, že při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu a to tím dnem, který nastane dříve. Další možnost je dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití, pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty.

Například AUPEMA s. r. o. ozvučovala společenskou akci na hotelu Relax v Rožnově pod Radhoštěm dne 16. 1. 2010, ale faktura byla vystavena až 20. 1. 2010. V tom případě datum uskutečnění zdanitelného plnění je 16. 1. 2010, protože akce se konala dříve, než byla vystavena faktura a přijata úplata.

V § 24a zákona o DPH je také vymezeno uskutečnění plnění a povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo Českou Republiku. [1]

V § 24a odst. 1 zákona o DPH stojí, že při poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko je plátce povinen přiznat toto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Den uskutečnění plnění se stanoví obdobně podle § 21 zákona o DPH. Plnění je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, kdy mu vznikla povinnost je přiznat.

## **2.7. Daňové doklady**

Daňové doklady jsou upraveny v § 26 - § 35 zákona o DPH.

### **2.7.1. Vystavování daňových dokladů**

Plátce musí při každém obchodu vystavit daňový doklad. Lhůta pro vystavení činí 15 dnů a to ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání nebo ode dne přijetí úplaty. [1]

Za správnost údajů a vystavení daňového dokladu odpovídá prodávající i v případě, že k vystavení dokladu zmocnil jinou osobu. [1]

### **2.7.2. Uchovávání daňových dokladů**

Plátce má povinnost uschovat všechny daňové doklady, které použil pro výpočet daně nejméně 10 let ode dne, kdy skončilo zdaňovací období pro určitý daňový doklad. Místo, které bude sloužit pro uchování dokladů, si plátce vybere sám, pokud si ovšem toto místo zvolí v zahraničí, musí to předem ohlásit příslušnému správci daně. [1]

V této době existuje možnost pro plátce doklad v písemné podobě přepracovat do elektronické podoby a uložit jej pouze v této podobě. [1]

### **2.7.3. Náležitosti daňového dokladu**

Podle § 28 odst. 1 zákona o DPH jsou daňovými doklady zejména běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, opravný daňový doklad, daňový vrubopis, platební kalendář nebo doklad vystavený podle § 92a zákona o DPH.

Plátce má povinnost do daňového dokladu uvést, přesné určení prodávajícího i kupujícího, evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení a uskutečnění plnění nebo datum přijetí platby, jednotkovou cenu bez daně, základ daně, základní nebo sníženou sazbu daně a výši daně. [1]

Plátce může vystavit pouze zjednodušený daňový doklad, ale to jen v případě, že částka zdanitelného plnění nepřesáhla 10.000 Kč. Zjednodušený doklad oproti běžnému dokladu nemusí obsahovat přesné údaje o kupujícím, datum vystavení daňového dokladu, a místo jednotkové ceny bez daně a výši daně stačí pouze celková částka, kterou plátce obdržel. [1]

### **2.7.4. Daňový doklad při poskytnutí služby**

V § 33 odst. 1 zákona o DPH je stanoveno, že plátce, který poskytuje službu s místem plnění mimo tuzemsko, je povinen vystavit za každé plnění daňový doklad obsahující náležitosti podle odstavce 2, a to nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění služby nebo přijetí platby, pokud platba předchází uskutečnění služby.

Dle § 33 odst. 2 zákona o DPH pro tyto doklady platí stejné náležitosti jako pro běžné daňové doklady ovšem jednotková cena bez daně a výše daně se nemusí uvádět, ale povinný je odkaz na příslušné ustanovení zákona o DPH, podle kterého je místo plnění mimo tuzemsko. Pokud je daň ve státě, ve kterém se nachází místo plnění, povinná přiznat a zaplatit osoba, které je služba poskytována, sdělení o této skutečnosti, s odkazem na příslušné ustanovení zákona o DPH, ustanovení předpisu Evropských společenství, nebo s jiným odkazem, podle kterého je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba, které je služba poskytnuta.

## **2.8. Registrace k DPH**

Plátci k dani z přidané hodnoty se registrují na finančním úřadě podle místa nebo sídla podnikání. Například AUPEMA s. r. o. má sídlo podnikání v Klimkovicích, Čs. Armády 497, a proto byla při založení společnost zaregistrována na Finančním úřadě Ostrava III.

Registrace může být povinná nebo dobrovolná. Tuto informaci podnikatel uvede vedle dalších informací na přihlášce k DPH, kterou odevzdá nejpozději do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém přesáhl již zmíněný obrat 1.000.000 Kč. Dalším důvodem k povinné registraci je například pokračování v podnikání po zemřelém plátcí, nabytí majetku privatizací nebo prodejem podniku, v případě pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně nebo pořízení zboží nad částku 326.000 Kč. [1]

Po podání přihlášky k DPH podnikateli finanční úřad přidělí daňové identifikační číslo, které bývá většinou u fyzických osob rodné číslo s předponou CZ a u právnických osob stejné jako osmimístné identifikační číslo navíc s předponou "CZ". Společnost AUPEMA s. r. o. má IČ 28596129 a DIČ CZ28596129.

Pokud podnikatel danou částku překročí a na finanční úřad se nepřihlásí, zaplatí náhradu ve výši 10 % ze souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění a ze zboží, které neprávem pořídil z Evropské Unie bez daně. To vše od data, kdy se měl stát plátcem, až do doby, kdy se na základě rozhodnutí finančního úřadu stal plátcem. [1]

## **2.9. Správa DPH**

Správcem daně je místně příslušný finanční úřad, to znamená v místě sídla nebo místě podnikání plátce. Celní úřad je správcem pouze při nezákonném dovozu zboží, kdy osoba nesplnila zákonem stanovené podmínky nebo není plátcem daně. [1]

Zdaňovací období může být buď čtvrtletní anebo měsíční. Pokud plátce přesáhl obrát 10.000.000 Kč má povinnost podávat daňová přiznání měsíčně. Jestliže ovšem tuto částku nepřesáhl, má možnost si vybrat, zda bude podávat daňová přiznání měsíčně nebo čtvrtletně. Ti, kteří mají obrát do 2 mil., jsou čtvrtletními plátcí. Pokud podnikatel nemá v České Republice sídlo ani místo podnikání musí daň odvádět každé čtvrtletí. [1]

Vzhledem k tomu, že společnost AUPEMA s. r. o. prozatím nedosahuje výše uvedeného obrátu 10.000.000 Kč, byla registrována jako čtvrtletní plátce.

Daňové přiznání má osoba povinná k dani podat nejpozději do 25 dnů od skončení zdaňovacího období, přestože mu za tuto dobu žádná daňová povinnost nevznikla. V této lhůtě musí také předepsanou daň zaplatit, ovšem pokud podnikateli vznikl nadměrný odpočet, finanční úřad mu jej vrátí až do 30 dnů od posledního data, kdy měl daňové přiznání odevzdat. [1]

## **2.10. Výpočet DPH**

### **2.10.1. Základ daně**

Základ daně z přidané hodnoty je upraven v § 36 zákona o DPH. Základ daně je celková částka přijaté úplaty, kterou plátce získal nebo má získat za uskutečněná zdanitelná plnění bez daně z přidané hodnoty. [1]

Do základu daně se také počítá s poplatky, clem, spotřební daní, ekologickou daní, dotací k ceně, vedlejšími výdaji jako např. náklady na balení, přepravu, pojištění, provize a při poskytnutí služeb i materiálu, který přímo souvisí s poskytnutou službou. [1]

Pokud je plátcí poskytnuta sleva k datu uskutečněného zdanitelného plnění, je tato částka ze základu daně také odečtena. [1]

### **2.10.2. Výpočet daně**

Existují dva způsoby jak daň vypočítat, a to buď ze základu daně, nebo z celkové částky přijaté úplaty, která daň v sobě zahrnuje. V prvním případě se základ daně vynásobí sazbou daně vydělenou stem. Druhá možnost je vypočítat koeficient, což je podíl sazby a sazby přičtené ke stu. Koeficient se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa. Vynásobením celkové přijaté úplaty včetně daně a tímto koeficientem se vypočítá DPH. Výsledná daň se zaokrouhluje na haléře nebo na nejbližší měnovou jednotku v oběhu. V České Republice se od 1. 1. 2009 vyjadřuje DPH v celých korunách českých. [1]

### **2.10.3. Oprava základu daně a výše daně u zdanitelných plnění**

Tato problematika je zachycena v § 42 zákona o DPH.

V § 42 odst. 1 zákona o DPH stojí, že plátce může opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek u zdanitelného plnění, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění, při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2 zákona o DPH a při použití úplaty, ze které vznikla plátce povinnost přiznat daň, na úhradu jiného zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně nebo plnění, které není předmětem daně.

Dle § 42 odst. 2 zákona o DPH je plátce povinen opravit výši daně při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění. Plátce je povinen opravit výši daně, pokud dojde k vrácení úplaty, u níž ke dni jejího přijetí vznikla povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo.

Podle § 42 odst. 4 zákona o DPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné ve zdaňovacím období, ve kterém byl daňový dobropis doručen plátcí, pro kterého se uskutečnilo zdanitelné plnění, pokud jde o opravu výše daně podle § 42 odstavce 1 písm. a), b), c) zákona o DPH nebo ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava výše daně provedena, pokud jde o opravu výše daně podle odstavce 1 písm. d) 2 nebo 3 zákona o DPH.

U těchto oprav základu daně nebo výše daně se používá sazba daně, ale i kurz České národní banky, pokud se jedná o zahraniční obchod, který byl platný ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění. [1]

Základ nebo výše daně se může podle zákona opravit ovšem pouze do 3 let od konce zdaňovacího období uskutečnění původního zdanitelného plnění. Opravu může provést plátcе nebo jeho právní nástupce. Provádí se pomocí daňového dobropisu, jenž se používá u oprav podle § 42 odst. 1 a 3 zákona o DPH nebo daňového vrubopisu používajícího se při opravách podle § 42 odst. 2 zákona o DPH. [1]

#### **2.10.4. Sazby DPH**

V České Republice existují dvě sazby daně. První je snížená, v roce 2009 byla ve výši 9 %, ale od 1. 1. 2010 je schváleno v zákoně č. 362/2009 Sb. zvýšení sazby na 10 %. Druhá je základní sazba, která byla v roce 2009 stanovena na 19 %, avšak opět se od 1. 1. 2010 změnila na 20 %. Schválení novelizace sazeb mělo za následek zvýšení cen zboží a služeb, plátcі daně si teď mohou odečíst více na vstupu z pořízeného majetku, ale na druhou stranu odvádí také větší částku ze svých zdanitelných plnění na výstupu. Výhodná je skutečnost, že se DPH dá lépe počítat a to i bez kalkulačky.

U zboží a služeb se uplatňuje základní sazba daně s výjimkou uvedenou v příloze č. 1 zákona o DPH pro zboží, kde patří například potraviny včetně nápojů s výjimkou alkoholických nápojů nebo zdravotnické prostředky a příloze č. 2 v zákoně o DPH pro služby jako například ubytovací služby, vstupné na koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, výstavy, vyhlídkové věže a podobné kulturní události. [1]

Níže vložená tabulka slouží k porovnání a zobrazuje základní sazby a limity pro povinnou registraci k DPH v členských státech Evropské Unie.

**Tab. 2.1.****Seznam zemí EU**

Název státu	Kód	Měna	Zákl. sazba DPH (%) rok 2009	Zákl. sazba DPH (%) rok 2010	Limit §18/2 (EUR)
Belgie	BE	EUR	21	21	35.000
Bulharsko	BG	BGL	20	20	35.000
Česká Republika	CZ	CZK	19	20	35.000
Dánsko	DK	DKK	25	25	35.000
Estonsko	EE	EEK	18	20	35.151
Finsko	FI	EUR	22	22	35.000
Francie (a Monako)	FR	EUR	19,6	19,6	100.000
Irsko	IE	EUR	21,5	21	35.000
Itálie	IT	EUR	20	20	27.899
Kypr	CY	CYP	15	15	34.220(35.000)
Litva	LT	LTL	19	21	36.207
Lotyšsko	LV	LVL	21	21	36.952
Lucembursko	LU	EUR	15	15	100.000
Maďarsko	HU	HUF	20	25	35.000
Malta	MT	MTL	18	18	35.000
Německo	DE	EUR	19	19	100.000
Nizozemsko	NL	EUR	19	19	100.000
Polsko	PL	PLN	22	22	35.000
Portugalsko	PT	EUR	20	20	31.427
Rakousko	AT	EUR	20	20	100.000
Rumunsko	RO	ROL	19	19	35.000
Řecko	EL	EUR	19	19	35.000
Slovenská Republika	SK	EUR	19	19	35.000
Slovinsko	SI	SIT	20	20	35.000
Španělsko	ES	EUR	16	16	35.000
Švédsko	SE	SEK	25	25	35.000
Velká Británie	GB	GBP	15	17,5	109.598

Zdroj: Dušek, DPH 2010, str. 209 + vlastní úprava

## 2.11. Osvobození od daně

### 2.11.1. Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

Podle § 51 odst. 1 zákona o DPH jsou při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 zákona o DPH od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena plnění jako poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchova a vzdělání,



zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od nároku na odpočet daně a dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně.

Tato plnění jsou povinné přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby podle toho, co nastane dříve a uvedou se také do daňového přiznání. Výše osvobozené daně se vypočítá stejně jako daň neosvobozená. [1]

### **2.11.2. Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně**

Podle § 63 odst. 1 zákona o DPH jsou od daně s nárokem na odpočet daně osvobozena dále uvedená osvobozená plnění za podmínek stanovených v § 64 až § 71 zákona o DPH jako je dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob a dovoz zboží.

U těchto plnění je povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění, pokud zákon o DPH nestanoví jinak. Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně musí plátce zahrnout do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Podle § 63 odst. 2 zákona o DPH se při stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně podle § 63 odst. 1 zákona o DPH postupuje podle § 36 zákona o DPH. [1]

## **2.12. Odpočet daně**

### **2.12.1. Nárok na odpočet daně**

Plátce může uplatnit nárok na odpočet daně, pokud plnění, které chce přiznat, použije pro svou činnost v podnikání. V případě, že plnění použije i pro soukromé účely, má nárok na odpočet daně jen v poměru, v jakém danou věc nebo službu používá. [1]

Např. Pokud by AUPEMA s. r. o. koupila nemovitost, ve které by polovinu budovy, tzn. přízemí, používala pro svou ekonomickou činnost třeba v podobě kanceláří a druhou polovinu, tzn. první nadzemní podlaží, využívala k soukromým účelům v podobě bytu, pak nárok na odpočet by byl pouze padesát procent z celkového nároku.

Tento nárok začíná platit dnem povinnosti přiznání daně na výstupu a plátce jej může uplatnit buď v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole. [1]

V § 72 odst. 2 zákona o DPH stojí, že plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých mu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, pro plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, pro plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku nebo plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) zákona o DPH a v § 55 zákona o DPH pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží a pro plnění uvedených v § 13 odst. 8 zákona o DPH a v § 14 odst. 5 písm. a) až d) zákona o DPH.

### **2.12.2. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně**

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH. Tento nárok lze uplatnit pouze v období nejpozději do 3 let a nejdříve ve zdaňovacím období pro přijaté zdanitelné plnění nebo přijaté platby. Nárok se dokládá plátcem vystaveným daňovým dokladem, který musí mít zákonem stanové náležitosti. [1]

V § 73 odst. 8 zákona o DPH je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce při poskytnutí služby podle § 15 zákona o DPH, pokud mu při tomto poskytnutí vznikla povinnost přiznat daň. Plátce při poskytnutí služby podle § 15 zákona o DPH prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem podle § 31 zákona o DPH nebo § 32 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém plátcí vznikla povinnost přiznat daň podle § 24 zákona o DPH.

### **2.12.3. Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně**

Nárok na odpočet daně dle § 75 odst. 1 zákona o DPH nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 72 odst. 2 písm. d zákona o DPH). Plátce nemá nárok na odpočet daně

u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

## **2.13. Vrácení daně plátcům v jiných členských státech**

V § 82 odst. 1, 2, 3 zákona o DPH je stanoveno, že plátce, který má sídlo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, má nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v jiném členském státě, ve kterém v období pro vrácení daně neměl sídlo ani provozovnu, a to podle pravidel stanovených tímto jiným členským státem. Pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 4 nebo 5 zákona o DPH, má nárok na vrácení daně pouze v poměrné výši. Podmínkou pro vrácení daně v jiném členském státě je podání žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu spravovaného Ministerstvem financí. Přístup na elektronický portál přidělí místně příslušný správce daně na základě žádosti o přidělení přístupu podané elektronicky ve struktuře zveřejněné Ministerstvem financí. Žádost o vrácení daně se podává nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Přijetí žádosti o vrácení daně bude žadateli neprodleně potvrzeno prostřednictvím elektronického portálu.

## **3. Harmonizace českého zákona o DPH s právem Evropského společenství**

### **3.1. Harmonizace v oblasti nepřímých daní**

Na rozdíl od oblasti harmonizace přímých daní, která poslední dobou vážně, harmonizace nepřímého zdanění je v neustálém vývoji a zájem o ní vyvíjí většina členských států Evropské unie<sup>1</sup>. Tento fakt dokazuje i původní Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, ve které je snaha o docílení stejného nepřímého zdanění u každé tuzemské a dovezené komodity jednotlivého členského státu a také o zrušení výhod při vyvážení výrobků. Otázka harmonizace je velmi často probírána na jednáních členských států, protože sladování nepřímých daní, především DPH, je nutné pro správnou existenci jednotného vnitřního trhu Evropského společenství, který je postaven na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. [7]

### **3.2. Vývoj daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie**

#### **3.2.1. Historie DPH**

Od 1. 1. 1987 je DPH všeobecnou nepřímou daní, která se používá ve všech členských státech Evropské unie a obecně se řadí mezi obrátové daně neduplicitní, vícefázové. Dříve používala DPH pouze Francie a ostatní členské země měly kaskádovitý systém daně z obrátu. V té době nebylo sladění nepřímých daní tak důležité a každému bylo v podstatě jedno, jakým způsobem zdanění se peníze do státního rozpočtu dostanou, neboť členských států bylo málo, a tak nešlo o velké propojení národních ekonomik, jak to funguje dnes. [7]

---

<sup>1</sup> Dne 1. 1. 2007 tvořilo Evropskou unii 27 zemí. Evropská integrace byla založena na čtyřech zakládajících smlouvách, a to Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (1951), Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (1957), Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957) a Smlouvy o Evropské unii (Maastrichtská smlouva – 1992). [7]

Existují dva typy obrátových daní, a to jednorázové a vícefázové. „Jednorázové daně jsou na komoditu uvaleny jen v jedné fázi její výroby a distribuce a jejich základ tvoří hrubý obrát. V případě uvalení daně při přechodu výrobku z velkoobchodu do maloobchodu se jedná o velkoobchodní daň z obrátu, pokud je zdaňována fáze prodeje výrobku z maloobchodu konečnému spotřebiteli, nazýváme ji daň z maloobchodního obrátu. Daně vícefázové jsou ukládány ve všech částech výroby a prodeje komodity. Jestliže se vybírají bez možnosti plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru, jedná se o daně z obrátu, v případě možnosti odpočtu daně hovoříme o dani z přidané hodnoty“, jak tvrdí Široký (2009, str. 114).

Nevýznamnost způsobu zdanění však přestává platit v zahraničním obchodě, ve kterém neexistují bariéry. Daň z obrátu má jednu velkou nevýhodu, tou je její duplicitnost, což znamená vícenásobné částečné zdanění. „Obraty zdaněné u jednoho výrobce nebo obchodníka jsou částí ceny jiného, u něhož budou opět podrobeny dani. Každý další zpracovatel včetně vývozce či dovozce je povinen vypočítat daň z hodnoty, která už byla částečně zdaněna, někdy i vícenásobně. V konečném důsledku může dojít nejen k nestejnosti daňového zatížení různých druhů, ale dokonce i stejných druhů výrobků, což je samozřejmě nevýhodné při mezinárodním obchodě“, jak tvrdí Široký (2009, str. 115).

Oproti tomu u DPH se daní pouze přidaná hodnota k nakoupenému zboží nebo služby, takže k dvojímu zdanění nedochází, což je výhodné i pro mezinárodní obchody. [7]

V roce 1960 se speciální pracovní skupina ve svých závěrech<sup>2</sup> shodla s Fiskálním a finančním výborem, jmenovaným Komisí EU na skutečnosti, že rozdílné používání nepřímých daní v členských státech je neefektivní, protože při mezinárodních transakcích by se musel provádět složitý evropský systém vzájemných refundací<sup>3</sup>, což bylo velmi složité až nemožné. Z tohoto důvodu rozhodli používat daně z přidané hodnoty pro všechny členské státy. Toto zavedení však nebylo jednoduché. První směrnice o DPH byla schválena až po deseti letech a šestá směrnice až po dalších deseti letech. [7]

---

<sup>2</sup> „The EEC Reports on Tax Harmonization“, jak tvrdí Široký (2009, str. 115).

<sup>3</sup> Úhrada nákladů vynaložených jiným než povinným subjektům. [3]

### 3.2.2. Princip země původu a země spotřeby

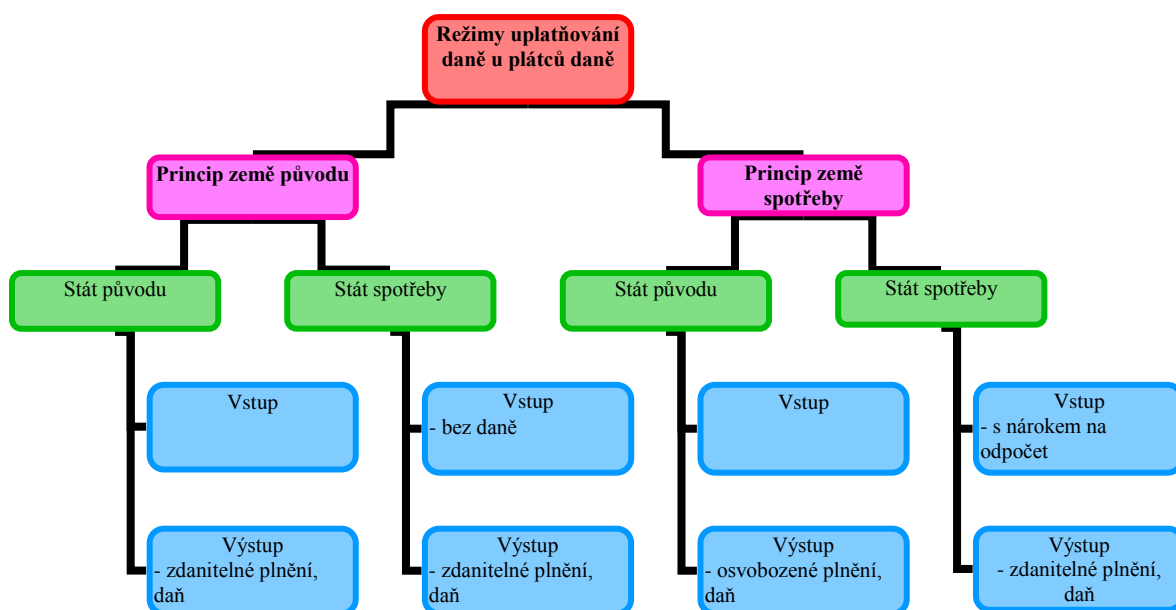
Přestože byla velká snaha DPH sjednotit, v praxi některé myšlenky nebyly naplněny, což se týká především přijetí všeobecného pravidla země původu, které se oproti principu země spotřeby využívá značně méně. [7]

„Princip země původu („Origin Principle“), tj. členského státu, odkud se zboží dodává nebo poskytuje, znamená, že daň z přidané hodnoty se vybere už v zemi, ze které se dodává či poskytuje zdaňovací komodita. Při použití tohoto principu se uplatňují sazby platné pro zemi původu“, jak tvrdí Široký (2009, str. 116).

„Princip země spotřeby (princip země určení, „Destination Principle“) znamená, že daň se vybere až v členském státě, ve kterém se nachází příjemce zdanitelného plnění. Z hlediska dodávajícího subjektu jde v této situaci o osvobozené plnění. Ve státě určení se daň vybere buď celním úřadem při dovozu, nebo ji bude povinen do daně na výstupu zahrnout plátce, který zboží či službu přijímá (tzv. odložená platba). Při uplatnění tohoto principu se uplatňují sazby platné v zemi spotřeby“, jak tvrdí Široký (2009, str. 117).

Tento princip země spotřeby a země původu je zachycen ve schématu 3.2.1.

#### Schéma 3.1 Režimy uplatňování daně u plátců daně



Zdroj: Široký Daně v Evropské unii, str. 117

### **3.3. Směrnice Evropských společenství k harmonizaci DPH**

#### **3.3.1. První směrnice 67/227/EHS**

První směrnice Rady<sup>4</sup> č. 67/227/EHS byla napsána dne 11. 4. 1967 v Bruselu. Tato směrnice prikazovala nejpozději dnem 1. ledna 1970 všem členským státům nahradit svůj dosavadní systém daně z obratu daní z přidané hodnoty, což bylo nereálné. Termín byl postupně prodlužován dalšími směrnicemi. [7]

Směrnice vysvětluje DPH jako všeobecnou obratovou daň, která se vypočítá procentní sazbou z ceny zboží nebo služeb a zakazuje v rámci Evropského společenství zavádět jakoukoliv daň, která by konkurovala DPH. První směrnici v roce 2007 nahradila směrnice 2006/112/ES. [7]

#### **3.3.2. Druhá směrnice 67/228/EHS**

Druhá směrnice Rady stanovila například, co je předmětem DPH, místo zdanitelného plnění nebo osoby podléhající dani. DPH má být použito při úplatném dodání zboží a poskytování služeb ve státě osobou podléhající daně a při dovozu zboží. Směrnice povolila používání různých sazeb daně v členských zemích. Vznikly nové režimy zdaňování pro malé podniky a pro podnikatele v zemědělství. Druhou směrnici v roce 1977 vystřídala Šestá směrnice. Viz. Široký (2009)

#### **3.3.3. Třetí, Čtvrtá a Pátá směrnice rady**

„Následující tři směrnice s ohledem na politické podmínky a důvody Belgie a Itálie a obavu vlád těchto zemí o nenaplnění příjmové stránky veřejných rozpočtů prodloužily časové limity pro zavedení daně z přidané hodnoty. Třetí směrnice 69/463/EHS prodlužuje termín Belgii do konce roku 1972, Čtvrtá směrnice 71/401/EHS

---

<sup>4</sup> (Anglicky Council of European Union) „Rada zajišťuje koordinaci obecně stanovených hospodářských politik včetně fiskální a daňové. Rada má především zákonodárnou pravomoc a vydává legislativní akty. Rada se skládá z jednoho zástupce každého členského státu“, jak tvrdí Široký (2009, str. 40).

a Pátá směrnice 72/250/EHS prodlužuje termín Itálii do konce roku 1973“, jak tvrdí Široký (2009, str. 120).

### **3.3.4. Ostatní směrnice**

Šestá směrnice 77/388/EHS se řadí mezi přelomové směrnice a byla třicet dva krát novelizována. Na konci roku 2006 byla tato směrnice nahrazena novou směrnicí 2006/112/ES. Šestá směrnice se snažila o ještě větší sladění národních úprav DPH a o zrušení zdanění dovozu. [7]

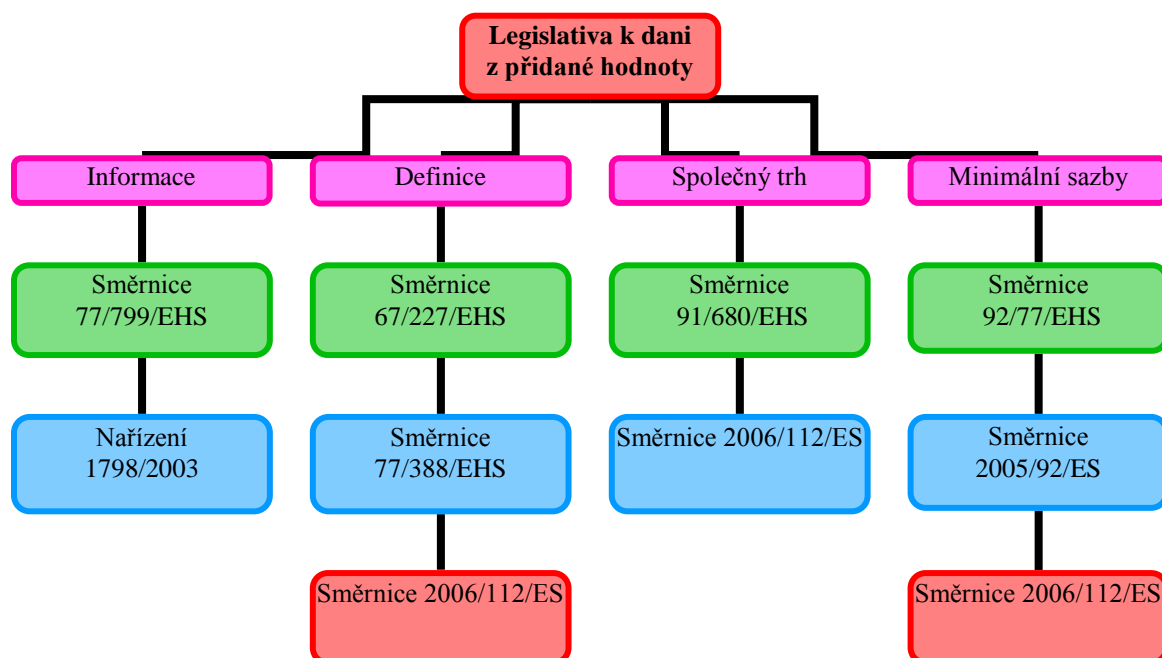
„Z plejády dalších směrnic můžeme pro jejich důležitost zmínit Osmou směrnicí 79/1072/EHS, resp. Třináctou směrnicí 84/560/EHS, která ošetřuje místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí. Významnými legislativními dokumenty zasahujícími oblast daně z přidané hodnoty dále byly směrnice 91/680/EHS, která zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství, a směrnice 92/77/EHS, která stanovila minimální sazby daně z přidané hodnoty“, jak tvrdí Široký (2009, str. 121).

Sjednocení sazeb byl velkým problémem, ale po dlouhém diskutování se Komise EU dohodla na dvou sazbách, a to základní a snížené. Zpočátku byly stanoveny hranice mezi čtrnácti a dvaceti procenty pro základní sazbu, a mezi čtyřmi a devíti procenty pro sníženou sazbu. Směrnice 92/77/EHS však od roku 1993 stanovila minimální sníženou sazbu 5 %, a základní minimálně 15 %. Dosud však existují členské státy, které mají sníženou sazbu menší než 5 %. [7]

Pro větší orientaci ve směrnicích Evropských společenství slouží schéma 3.2 vložené na další straně.



### Schéma 3.2 Zásadní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty



Zdroj: Široký, Daně v Evropské unii, str. 123

#### 3.3.5. Šestá směrnice 77/388/EHS

Přestože se předcházející směrnice snažily o harmonizaci DPH, členské státy měly pořád rozdílnou úpravu zdaňování zemědělské produkce, podmínky pro osvobození daně, vrácení daně při dovozu a hlavně různé zdaňování služeb, což nejednou vedlo k dvojímu zdanění nebo nezdanění zboží a zejména poskytovaných služeb přes hranice. Problémy se snažila vyřešit šestá směrnice 77/388/EHS, kterou od roku 2007 nahradila směrnice 2006/112/ES. [7]

Šestá směrnice byla velmi důležitá pro vývoj harmonizace, jelikož zavedla konkrétní pravidla v oblasti DPH pro členské státy, nedala jim tak velkou možnost se od pravidel odchýlit a vymezila jednotné základní pojmy DPH. Důležitou se stala také skutečnost, že Evropské společenství získalo nový příjem v podobě výnosů DPH v členských státech. [7]

Členské státy se neřídily jen samotným obsahem šesté směrnice, ale významný byl také výklad Evropského soudního dvoru. Pokud určitý subjekt, nikoliv však členský

stát, zjistil, že obsah směrnice není sladěn s národní legislativou, což bylo pro něj nevýhodné, mohl se pokusit u Evropského soudního dvora<sup>5</sup> účinku dovolat. [7]

Například Judikát ESD 4. j. C-231/94 řešil problém dánské společnosti Faaborg, která provozovala lodní kyvadlovou dopravu mezi Dánskem a Německem. Na lodi společnost poskytovala občerstvení pro pasažéry zdaněné jako služba v Dánsku, ale Německo požadovalo zdanění občerstvení jako zboží v Německu, protože jídlo bylo připravené tam. Evropský soudní dvůr však dne 2. 5. 1996 rozhodl, že se jedná o službu, neboť prvky služby značně v tomto případě převažují. Společnost Faaborg tedy zdanila službu v sídle svého podnikání v Dánsku. [7]

Obecné pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb bylo ve směrnici stanoveno podle země původu, což znamená místo, kde má společnost sídlo podnikání nebo stálou provozovnu. V případě, že se jedná o fyzickou osobu, tak místo trvalého bydliště. Existuje však mnoho výjimek například u pořádání kulturních zábavních nebo sportovních akcí, u přepravních služeb nebo u tzv. reverse charge služeb, což jsou služby přímo vyjmenované ve směrnici. Při poskytnutí reverse charge služeb nemá povinnost přiznat daň ze služby poskytovatel, ale příjemce. Do této kategorie služeb patří např. reklamní služby, účetní a daňové služby nebo poradenské a právní služby. [7]

### **3.3.6. Směrnice Rady 2006/112/ES**

Směrnice obsahující 15 hlav a 12 příloh byla vytvořena dne 28. 11. 2006 a od 1. 1. 2007 nahradila první a šestou směrnici. [7]

V první hlavě směrnice je stanoven účel a oblast působnosti. V článku 2 je stanoven předmět DPH, kterým je dodání zboží, pořízení zboží a poskytnutí služby za úplatu v rámci členského státu Evropského společenství a dovoz zboží. [7]; [4]

Druhá hlava rozvádí územní působnost. [7]

---

<sup>5</sup> (Anglicky Court of Justice) „Soudní dvůr je nezávislou institucí na členských státech. Je tvořen 27 soudci (po jednom z každého členského státu) a 8 generálními advokáty, kteří jsou nápomocní soudcům (mohou vypracovávat prvotní návrh rozhodnutí) a v zásadě zaručují, že každá kauza je posouzena dvakrát“, jak tvrdí Široký (2009, str. 41).

Třetí hlava směrnice je zaměřena na osoby povinné k dani. „Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“, jak tvrdí Široký (2009, str. 130).

Čtvrtá hlava směrnice se zabývá zdanitelným plněním u dodání zboží, pořízení zboží uvnitř Evropského společenství, poskytnutí služby a dovozu zboží. Za dodání zboží se považuje převod práva disponovat se zbožím jako majitel. Poskytnutí služby je každé plnění, které není dodáním zboží. [7], [4]

V páté hlavě je stanoveno místo zdanitelného plnění u dodání zboží bez přepravy, dodání zboží s přepravou, dodání zboží na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku, dodání zboží prostřednictvím distribučních soustav, pořízení zboží uvnitř Evropského společenství, poskytnutí služby podle obecného pravidla nebo zvláštních ustanovení. Mezi zvláštní ustanovení patří poskytnutí služby zprostředkovatelem, poskytnutí služby související s nemovitostí, poskytnutí přepravní služby, poskytnutí kulturních a podobných služeb, vedlejších přepravních služeb nebo služeb vztahujících se k movitému hmotnému majetku, poskytnutí různých služeb, kritérium skutečného použití a využití a posledním je místo plnění při dovozu zboží. [7]; [4]

Šestá hlava obsahuje uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti. V článku 63 je uvedeno, že „zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zbožím nebo poskytnutím služby“, jak tvrdí Široký (2009, str. 120)

V sedmé hlavě je vymezen základ daně, který v sobě zahrnuje daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou DPH a vedlejší výdaje např. náklady na balení, přepravu nebo pojištění, které jsou pořizovateli nebo příjemci účtovány ke zboží nebo službě. [7]; [4]

Hlava osmá určuje sazby DPH. Základní sazba daně nesmí být do konce roku 2010 nižší než 15 %. Sníženou sazbu může mít členský stát jednu nebo dvě, ale smí ji používat pouze pro zboží a služby uvedené ve směrnici v příloze 3. Dolní hranice této sazby je stanovena na 5 %. [7]; [4]

Devátá hlava se zabývá osvobozením od daně. Do této kategorie plnění patří např. poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném státě, dále poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli nebo služby veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činnosti obchodní povahy. [7]; [4]

Desátá hlava je zaměřena na odpočet daně, který je možno uplatnit, pokud jsou zboží a služby použité pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani a v jedenácté hlavě jsou vymezeny povinnosti osob povinných k dani a některých nepovinných k dani. [7]; [4]

Dvanáctá hlava upravuje zvláštní režimy, které se týkají např. malých podniků, cestovních kanceláří, použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností. [7]; [4]

Ve třinácté hlavě jsou stanoveny odchylky použitelné do zavedení konečného režimu, odchylky pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978 a odchylky pro státy, které od tohoto data do Společenství přistoupily. [7]

Čtrnáctá hlava zakládá Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty<sup>6</sup>, který řeší otázky týkající se uplatňování předpisů Společenství o dani z přidané hodnoty. [7]

V poslední patnácté hlavě, což jsou závěrečná ustanovení, je zrušena směrnice 67/227/EHS a směrnice 77/388/EHS. [7]

Jak již bylo řečeno směrnice má dvanáct příloh, viz Tab. 3.1, které přestože jsou důležité, některé členské státy je nevyužívají. [7]

---

<sup>6</sup> „Výbor pro DPH se skládá ze zástupců členských států a Komise. Předsedou výboru je zástupce Komise. Sekretariát výboru zajišťují útvary Komise“, jak tvrdí Široký (2009, str. 135).

**Tab. 3.1****Seznam příloh směrnice 2006/112/ES**

Označení přílohy	Obsah přílohy
<b>I.</b>	Seznam činností uvedených v čl. 13 odst. 1 třetím pododstavci – jedná se o činnosti, při jejichž výkonu se veřejnoprávní subjekty považují za osoby povinné k dani
<b>II.</b>	Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 56 odst. 1 písm. k) – služby patřící do tzv. „reverse charge“
<b>III.</b>	Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v čl. 98
<b>IV.</b>	Seznam služeb uvedených v čl. 106: 1) Drobné opravy jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu (včetně zpravování a přešívání) 2) Renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálu, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby 3) Čištění oken a úklid v domácnostech 4) Domácí pečovatelské služby (např. pomoc v domácnosti a péče o děti, staré a nemocné nebo postižené osoby) 5) Holičství a kadeřnictví
<b>V.</b>	Kategorie zboží, které je propouštěno do režimu uskladňování v jiném než celním skladu podle čl. 160 odst. 2
<b>VI.</b>	Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb podle čl. 199 odst. 1 písm. d) (- další vymezení možných osob povinných k dani)
<b>VII.</b>	Seznam činností zemědělské výroby podle čl. 295 odst. 1 bodu 4 – pro možnost použití daňového paušálu pro zemědělce
<b>VIII.</b>	Informativní seznam zemědělských služeb podle čl. 295 odst. 1 bodu 5 – pro možnost použití daňového paušálu pro zemědělce
<b>IX.</b>	Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti podle čl. 311 odst. 1 bodu 2, 3, 4
<b>X.</b>	Seznam plnění, na něž se vztahují odchylky uvedené v čl. 370 a 371 a čl. 375 až 390 – seznam plnění, kterou mohou členské státy nadále zdaňovat, resp. seznam plnění, kterou mohou členské státy nadále osvobodit od daně
<b>XI.</b>	Část A) zrušené směrnice s postupnými změnami Část B) lhůty pro provedení ve vnitrostátním právu
<b>XII.</b>	Srovnávací tabulka mezi texty směrnice 67/227/EHS, směrnicí 77/388/EHS, pozměňujícími směrnicemi, jinými akty a touto směrnicí

Zdroj: Šíroký, Daně v Evropské unii, str. 136, 137

1. června 2009 se změnila Příloha III směrnice 2006/112/ES. Bod 6. se nahrazuje dodáním knih na jakémkoli fyzickém nosiči, novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami. Vkládají se nové body, ve kterých je renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby, čištění oken a úklid v domácnostech. Do dalšího nového bodu patří restaurační a cateringové služby, přičemž je možné vyloučit dodání nápojů. Doplnují se nové body, které znějí drobné opravy jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového

textilu, domácí pečovatelské služby, holičství a kadeřnictví. Příloha IV Směrnice Rady se ruší. [13]

Přestože byla zavedena směrnice 2006/112/ES, také forma rozhodování Evropského soudního dvoru se nepřestala používat. Např. Judikát ESD č. j. C-484/06 rozhodoval ve věci zaokrouhlování DPH. Nizozemská společnost provozovala řetěz supermarketů. V jednom supermarketu společnost vypočítala daň z celkové částky na podkladním dokladu, tzn. za celý nákup. Ve zbylých dvou obchodech počítali daň z každého prodaného kusu výrobku zaokrouhlenou na první nižší cent. Používání této metody bylo pro společnost výhodnější, neboť vypočítaná daň vyšla o 1414 eur nižší. Společnost tuto částku po finančním úřadu požadovala vrátit. Evropský soudní dvůr rozhodl, že pokud tato oblast není upravena směrnicemi, musí jí každý členský stát stanovit samostatně. [7]

Směrnice 2006/112/ES byla již novelizována směrnicí 2008/8/ES a směrnicí 2008/9/ES, která bude podrobně rozvedená na str. 27 a 28. [7]

### **3.4. Směrnice zabývající se výměnou informací a kontrolou**

Daň z přidané hodnoty je hlavním zdrojem financování jednotlivých členských států, ale taky financování Evropského společenství, proto je důležitá její kontrola a výměna informací. [7]

Směrnice 77/799 EHS, která se zabývala vzájemnou pomocí mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, byla dne 6. prosince 1979 nahrazena směrnicí 79/1070/EHS, která se zabývá i problematikou v oblasti daně z přidané hodnoty. [7]

„V preambuli směrnice jsou uvedeny důvody nutnosti rozšířit okruh výměny informací na daň z přidané hodnoty, a to daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem vedou k rozpočtovým ztrátám, správné vyměrování a výběr daně z přidané hodnoty, povaha daně z přidané hodnoty jako obecné daně ze spotřeby a úloha daně z přidané hodnoty v systému vlastních zdrojů Společenství“, jak tvrdí Široký (2009, str. 140).

Dalším důvodem rozšíření výměny informací bylo zrušení hranic v rámci Evropského společenství, kterým vzniká tzv. intrakomunitární obchod bez celních kontrol, kdy dodavatel si sám musí zjistit informace o kupujícím, zda je či není plátcem DPH. Z tohoto důvodu vzniklo 1. ledna 1993 Nařízení Rady ES 218/92, které nařizuje povinnost mít daňové identifikační číslo, daňový systém VIES<sup>7</sup> a kontrolní statistický systém Intrastat<sup>8</sup>. [7]

Dalším důležitým dokumentem v prohloubení poskytování informací v oblasti DPH je Nařízení Rady ES 1798/2003. Nařízení Rady ES stanovilo podmínky pro spolupráci mezi správními orgány jednotlivých členských států, pravidla a postupy pro výměnu informací mezi příslušnými orgány, lhůtu pro poskytování informací, přítomnost v prostorách správních orgánů, účast na správních šetřeních, možnost souběžných kontrol, výměnu informací bez předchozí žádosti a uchovávání a výměnu údajů specifických pro obchodní operace uvnitř Evropského společenství. [7]

Komise podala ve sdělení COM (2004) 509 návrh na nové nařízení, které by zlepšilo výměnu informací, a tím i počet daňových úniků. Daňové úniky v jednotlivých členských státech jsou vysoké, dosahují až deset procent z celkových příjmů z DPH v zemi, což ovlivňuje i příspěvky do Evropského společenství, proto chce Komise EU společně s Evropským úřadem<sup>9</sup> (OLAF) členským státům proti podvodům pomáhat bojovat. [7]

Dalším novým nařízením je nařízení Rady (ES) č. 37/2009 ze dne 16. prosince 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř společenství.

Mezi nově schválení směrnice patří také směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně

---

<sup>7</sup> (VAT Information Exchange System) Systém VIES slouží pro ověření, zda dodavatel má správné informace od kupujícího. Vedou se zde daňové identifikační čísla podnikatelů členských zemí. [7]

<sup>8</sup> Kontrolní systém Intrastat se týká pouze zboží a je upraven v nařízení Evropského parlamentu a Rady 638/2004. „Je založen na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odesílání intrakomunitárních plnění“, jak tvrdí Široký (2009, str. 141).

<sup>9</sup> (European Anti-Fraud Office) „Evropský úřad byl zřízen rozhodnutím Komise 1999/352 a pravidla, podle kterých řídí svoji činnost a pracuje na případech, stanoví nařízení Evropského parlamentu a Rady 1073/1999“, jak tvrdí Široký (2009, str. 145).

z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Evropského společenství.

Evropský úřad pro boj proti podvodům chrání celkové finanční zájmy Evropského společenství, což jsou kromě oblasti daní například i kontrolování vyplácení dotací společné zemědělské politiky, strukturálních fondů nebo taky společné měny eura. Do roku 2006 se Evropský zatýkácí rozkaz týkal pouze zvlášť závažných trestních činů, ale od tohoto roku se rozšířil i na trestné činy v oblasti daní, poplatků a cel. [7]

Dalším sdělením COM (2007) 758 chtěla Komise EU Radě informovat o prvcích, které by mohly přispět k vypracování strategie proti podvodům v EU v oblasti DPH. „V textu je konstatováno, že správci daně nemají včas k dispozici dostatečné informace, aby mohli účinně zasahovat proti podvodům s DPH na bázi chybějícího obchodníka, mechanismy podvodů, které využívají výhod jednotného vnitřního trhu, nelze odpovídajícím způsobem řešit pouze na úrovni členských států, je potřeba politické vůle ke zřízení expertní skupiny Anti Tax Fraud Strategy, v boji proti podvodům s DPH jsou pro správce daně a podniky nezbytné aktualizované informace o daňovém statutu ekonomického subjektu, a proto je nutný společný přístup k registraci a zrušení registrace obchodníků. Pro všechny správce daně je významnou záležitostí rovněž výběr dlužných peněžních prostředků v případech podvodů a případně přijaté nové vykazovací povinnosti vyplývající ze snahy zamezit daňovým únikům musí být uskutečněny s ohledem na cíl obnovené lisabonské strategie, který spočívá mj. ve snížení byrokratické zátěže pro podniky o 25%“, jak tvrdí Široký (2009, str. 145, 146).

### **3.5. Schválené dokumenty v roce 2008 a 2009**

V roce 2008 došlo ke schválení dvou důležitých směrnic, které navazují na směrnici 2006/112/ES. Významným dokumentem schváleným v tomto roce je také nařízení, které se zabývá novými nástroji v oblasti správy daní. [7]

Dne 12. února 2008 byla schválena směrnice Rady 2008/8/ES, „kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služeb v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. S účinností od 1. 1. 2010 ustanovení čl. 44 směrnice 2006/112/ES



definuje místo poskytnutí služby osobě povinné k dani jako místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti, pokud je však tato služby poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Článek 45 definuje místo poskytnutí služby osobě nepovinné k dani jako místo, kde má poskytovatel služby sídlo své ekonomické činnosti, pokud je však tato služby poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než je sídlo ekonomické činnosti, je místo poskytnutí služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Z těchto obecných pravidel existuje nadále mnoho výjimek (služby související s nemovitostí, oceňování, přepravní služby, služby v oblasti kultury a sportu, reverse charge aj.)“, jak tvrdí Široký (2009, str. 150).

Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008 se zabývá pravidly pro vrácení daně osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě a zavádí nový elektronický systém, který má zvýšit právní jistotu subjektu a zrychlit proces vrácení daně. Tuto směrnici mají povinnost členské státy zahrnout do svých národních předpisů dnem 1. ledna 2010 a platí pro žádosti o vrácení daně podané nejdříve 31. ledna 2009. [7], [4]

Dne 12. února 2008 bylo schváleno také nařízení Rady 143/2008, které mění nařízení 1798/2003. Nařízení se týká zavedení nástrojů správní spolupráce a výměny informací. Každý členský stát by měl poskytnout informace o poskytovateli služby, který se nachází v daném státě příjemci služby z jiného členského státu, například potvrdit platnost jeho identifikačního čísla. [7]

V roce 2008 navrhla Komise v materiálu COM (2008) 428 pozměnění směrnice 2006/12/ES z hlediska snížené sazby DPH. Kromě dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v přílohách 3 a 4 směrnice 2006/112/ES v návrhu přibyly služby spojené s bydlením, kdy se nemusí jednat o tzv. sociální bydlení<sup>10</sup>, dále pohostinství a stravování kromě alkoholických nápojů a tzv. místní služby<sup>11</sup>. Mezi nově zařazené zboží se sníženou sazbou také patří dětské pleny, dámské hygienické potřeby a vybavení pro zdravotně postižené. Evropský parlament a Rada

---

<sup>10</sup> „V současnosti je upraveno rozlohou do 120 m<sup>2</sup> u bytů a do 350 m<sup>2</sup> u rodinných domů“, jak tvrdí Široký (2009, str. 151).

<sup>11</sup> „Patří zde drobné opravy, péče o tělo a zahradní a krajinné úpravy“, jak tvrdí Široký (2009, str. 151).

směrnici Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění Směrnice o DPH, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty, schválila. Česká republika ji však dosud do svého zákona nezahrnula. [7]

### **3.6. Připravované legislativní akty**

Připravovaným projektem je One-Stop-Shop. V případech, u kterých je povinnost platit DPH v zemi spotřeby, by se již nemusel podnikatel po dosažení limitu povinně registrovat v zemi spotřeby, takže by mu stačilo jedno daňové identifikační číslo ve svém státě. [7]

Druhým programem k harmonizaci tentokrát všech daní je program Fiscalis 2013<sup>12</sup>. Programem Fiscalis 2013 se Rada a Evropský parlament snaží dosáhnout účinné a efektivní výměny informací v oblasti přímých i nepřímých daní, snížení administrativy u správců daně, ale i zdaňovaných osob a zabránění daňových podvodů. [7] „Mezi aktivity programu Fiscalis 2013 patří komunikační systémy a systémy výměny informací, mnohostranné kontroly, semináře a projektové skupiny, pracovní návštěvy, činnosti odborné přípravy a jiné odborné činnosti, přičemž zúčastněné členské státy zastupují úředníci“, jak tvrdí Široký (2009, str. 152). Rozpočet programu Fiscalis 2013 se předpokládá ve výši 156,9 milionu eur. [7]

### **3.7. Kolotočové podvody<sup>13</sup>**

„Kolotočovými podvody pojmenováváme dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců daně z přidané hodnoty není daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat“, jak tvrdí Široký (2009, str. 146).

Obchody musí probíhat minimálně ve dvou členských státech Evropské unie, aby se jednalo o kolotočové podvody. [7]

---

<sup>12</sup> „Byl zaveden na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady a navazuje na úspěšný program Fiscalis 2003-2007“, jak tvrdí Široký (2009, str. 151).

<sup>13</sup> „Carousel Frauds, kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka, Missing trader Frauds“ jak tvrdí Široký (2009, str. 146).

Například firma A je plátce DPH v Německu a dodá zboží, které je osvobozené od DPH s plným nárokem na odpočet daně firmě B, která je plátcem v Polsku. Společnost B přizná daň na výstupu a zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně z pořízeného zboží na vstupu. Firma B však zboží okamžitě prodává firmě C, která je taky plátcem v Polsku, proto firma B k ceně zboží podle příslušné sazby připočítá DPH. Společnost B však stanovené DPH z prodaného zboží neodvede, a jelikož uvede falešnou adresu a identifikační číslo, není možné ji vyhledat. Kolotočovým podvodem se stane obchod v okamžiku, kdy firma C z Polska prodá zboží firmě A do Německa, bude nárokovat vrácení DPH a firma A opět prodá zboží firmě B. [7]

Firmy, kromě v příkladu nazvané společnosti B, jsou většinou do kolotočového podvodu připelety nevědomě, a proto Evropský soudní řád ve svých kauzách povolil těmto firmám nárokovat vrácení daně, protože vědomé zavinění se jen těžko dokazuje. Bojovat proti těmto podvodům musí Evropské společenství nebo jednotlivé členské státy, v žádném případě tato povinnost nenáleží jednotlivým firmám, neboť získávání potřebných informací o ostatních obchodnících by bylo velmi náročné. [7]

Komise v roce 2008 ve sdělení COM (2008) 147 navrhla změnu směrnice Rady 2006/112/ES a změnu nařízení 1798/2003 za účelem boje proti daňovým únikům uvnitř Společenství. Dalším nápadem Komise je zřízení nové elektronické sítě Eurosfigs, která by sloužila pro výměnu informací mezi členskými státy Evropské unie. Tyto návrhy zatím čekají na projednání, kromě nařízení 1789/2003, které od 1. ledna 2010, resp. od 1. ledna 2015, nahradí nařízení 143/2008. [7]

### **3.8. Harmonizace českého zákona se směrnicemi EU**

Česká republika dnem 1. května 2004 vstoupila do Evropské unie. Nevstoupila však do zaběhnutého právního pořádku, neboť právo Evropské unie je stále na počátku svého vývoje a potrvá ještě dlouho, než se vytvoří do úplného konce, ve kterém bude schopno odpovědět na všechny otázky v podobě rozhodnutí Evropského soudního dvoru. [4]

„K zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty musíme přistupovat s vědomím, že se jedná o plně harmonizovanou oblast, takže odchylka od směrnice je možná jenom tam, kde to směrnice výslovně připouští. Je to logické protože jestli má

fungovat jednotná celní a daňová unie, musí být clo a daň z přidané hodnoty v celní unii shodné. Proto musí český zákon o dani z přidané hodnoty, stejně tak jako zákony o dani z přidané hodnoty v ostatních členských státech, vycházet z příslušné směrnice“, jak tvrdí Rambousek (2008, str. 12).

Přestože má členský stát v některých případech možnost volby, musí danou věc konzultovat s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty. Členské státy sice vycházejí z příslušných směrnic, ale zákony v členských státech nejsou stejné. Jedním z důvodů jsou výjimky, a to buď trvalé nebo přechodné. Další problém vzniká v překladech či dokonce překlapech. Například překlad slova successor neboli následník či nástupce, je v českém zákoně použit jako zástupce, což má úplně jiný význam. [4]

Při rozdílných pravidlech v českém zákoně a směrnicích platí zásada, že správce daně nemůže využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco daňový subjekt ji ve svůj prospěch použít může. Například „v českém zákoně bylo stanoveno, že v případě bezúplatných plnění se použije cena obvyklá, zatímco v Recastu se základ daně v takovém případě vezme pořizovací či výrobní cena anebo vlastní náklady v případě služeb. V případě takového rozporu mezi Recastem a českým zákonem mohl začít plátce zkoumat, která z cen by byla v daném konkrétním případě nižší, a pokud by zjistil, že je to pořizovací cena či vlastní náklady, mohl se dovolat přímého účinku a odvést daň pouze z této nižší částky“, jak tvrdí Rambousek (2008, str. 15). Tuto konkrétní neslučitelnost jsme již v českém zákoně o DPH odstranili.

Z těchto důvodů je rozumné využívat při práci v oblasti daně z přidané hodnoty nejen český zákon o DPH, ale i směrnice Evropské unie, nebo rozsudky Evropského soudního dvora.

## **4. Změny v uplatňování DPH v oblasti poskytování služeb v rámci EU**

### **4.1. Obecné pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb**

#### **4.1.1. Rok 2009**

Při použití obecného pravidla se vychází z § 9 zákona o DPH. V roce 2009 bylo základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služeb jediné. Službu, která byla poskytnuta, zdanil její poskytovatel v místě neboli státu, kde měl sídlo nebo místo podnikání. Pokud byla služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, místo plnění bylo tam, kde byla provozovna poskytovatele služby umístěna.

Příklad 1.1: V případě, že by AUPEMA s. r. o., tzn. český plátce DPH, poskytla kancelářské služby za celkovou cenu 3.000 Kč v České republice rakouskému plátcovi daně, poskytovatelem služby je AUPEMA, takže místem plnění by byla podle základního pravidla Česká republika. V roce 2009 byla v České republice devatenáctiprocentní sazba DPH, které se v tomto případě bude počítat metodou shora. Pro AUPEMU by se jednalo o uskutečněné zdanitelné plnění, takže by měla povinnost přiznat daň na výstupu ve výši 479 Kč finančnímu úřadu v Ostravě. (viz Tab. 4.1)

Pokud by kancelářské služby poskytla AUPEMA s. r. o. prostřednictvím provozovny, kterou by měla například ve Vídni, místem plnění by bylo Rakousko. AUPEMA s. r. o. by se musela zaregistrovat v Rakousku jako plátce DPH a odvedla by DPH s rakouskou sazbou daně.

Příklad 1.2: Stejně pravidlo jako v příkladě 1.1, by platilo, pokud by AUPEMA s. r. o. poskytla tuto službu rakouské osobě nepovinné k dani (např. občanovi). Místem plnění by byla Česká republika a AUPEMA by odvedla daň ve výši 479 Kč na výstupu finančnímu úřadu v Ostravě. (viz Tab. 4.1).

Příklad 1.3: V případě, že by německý plátce AUPEMĚ s. r. o. poskytl kancelářské služby v Německu za celkovou cenu 5.000 Kč, místo plnění by bylo

v Německu podle sídla poskytovatele služby, takže službu by na výstupu s německou sazbou daně zdanil německý plátce v Německu. Vzhledem k tomu, že se jedná pro AUPEMU o přijaté plnění a místo plnění je mimo tuzemsko, AUPEMA tuto službu neuvádí do daňového přiznání. (viz Tab. 4.1)

**Tab. 4.1 Obecné pravidlo rok 2009**

<b>Rok 2009</b>							
<b>Př.</b>	<b>Popis plnění</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na vstupu</b>	<b>Hodnota<sup>14</sup></b>	<b>Místo plnění</b>
1.1	Poskytnutí kancelářských služeb rakouskému plátci	2.521 Kč	479 Kč				ČR
1.2	Poskytnutí kancelářských služeb rakouskému občanovi	2.521 Kč	479Kč				ČR
1.3	Přijaté kancelářské služby od německého plátce	Neuvádí se v daňovém přiznání					AT

Zdroj: vlastní

#### **4.1.2. Rok 2010**

Na základě schválené směrnice 2008/8/ES, díky které byl zákon o DPH od 1. ledna 2010 novelizován, došlo v základním pravidle při poskytování služeb k zásadní změně. Základní pravidla existují dvě, a to pro osoby povinné k dani a pro osoby nepovinné k dani. Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani zůstává pravidlo stejné, tzn. místem plnění je sídlo podnikání poskytovatele služby. Pokud by byla služba poskytnuta osobě povinné k dani, základní pravidlo je zcela jiné. Službu zdaní nebo osvobodí od daně příjemce služby v místě neboli státě, ve kterém má příjemce služby sídlo podnikání.

<sup>14</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

Aby byla možnost srovnání, budou použity stejné příklady jako v roce 2009.

Příklad 1.4: V případě, že by AUPEMA s. r. o., tzn. český plátce DPH, poskytla kancelářské služby za celkovou cenu 3.000 Kč v České republice, místem plnění bude podle sídla příjemce služby Rakousko. Službu zdaní rakouský plátce rakouskou daní v Rakousku. Jelikož se jedná pro AUPEMU s. r. o. o uskutečněné plnění mimo tuzemsko, hodnotu služby uvede v daňovém přiznání jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně. AUPEMA s. r. o. službu uvede také do souhrnného hlášení. (viz Tab. 4.2)

Příklad 1.5: Pokud by AUPEMA s. r. o. poskytla kancelářské služby za celkovou cenu 3.000 Kč rakouskému občanovi, vzhledem k tomu, že se jedná o osobu nepovinnou k dani, místem plnění bude podle sídla poskytovatele služby Česká republika. AUPEMA s. r. o. přizná finančnímu úřadu v Ostravě na výstupu dvacetiprocentní daň vypočtenou shora ve výši 500 Kč. (viz Tab. 4.2)

V případě, že by služby provedla AUPEMA s. r. o. prostřednictvím provozovny, kterou by měla například ve Vídni, místem plnění by bylo Rakousko. AUPEMA s. r. o. by se musela zaregistrovat v Rakousku jako plátce DPH a odvedla by DPH s rakouskou sazbou daně.

Příklad 1.6: Pokud by německý plátce AUPEMĚ poskytl kancelářské služby za celkovou cenu 5.000 Kč, místem plnění by byla podle sídla příjemce služby Česká republika. AUPEMA by měla povinnost přiznat dvacetiprocentní daň vypočtenou zdola ve výši 1.000 Kč na výstupu finančnímu úřadu v Ostravě, ale zároveň by měla možnost nárokovat podle § 72 zákona o DPH odpočet daně ve výši 1.000 Kč na vstupu. Její daňová povinnost za toto plnění by tedy byla nulová. (viz Tab. 4.2)

**Tab. 4.2 Obecné pravidlo rok 2010**

<b>Rok 2010</b>							
<b>Př.</b>	<b>Popis plnění</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na vstupu</b>	<b>Hodnota<sup>15</sup></b>	<b>Místo plnění</b>
1.4	Poskytnutí kancelářských služeb rakouskému plátcí					3.000 Kč	AT
1.5	Poskytnutí kancelářských služeb rakouskému občanovi	2.500 Kč	500 Kč				ČR
1.6	Přijaté kancelářské služby od německého plátce	5.000 Kč	1.000 Kč	5.000 Kč	1.000 Kč		ČR

Zdroj: vlastní

## 4.2. Přeprava zboží

### 4.2.1. Rok 2009

Přestože přeprava zboží v roce 2010 patří do základního pravidla, je uvedeno zvlášť, neboť v minulém roce tomu tak nebylo. Přeprava zboží byla v roce 2009 vymezena v § 10 odst. 2 zákona o DPH. Za místo plnění při poskytnutí přepravy zboží mezi členskými státy bylo stanoveno místo, kde byla přeprava zahájena. Jestliže je však přeprava zboží mezi členskými státy poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než ve kterém je zahájena přeprava, považuje se za místo plnění území členského státu, který vydal DIČ, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby.

Příklad 2.1: Kdyby AUPEMA s. r. o. přepravovala světelný efekt MARTIN MANIA za celkovou cenu 10.000 Kč pro maďarského plátce z České republiky do Maďarska, tak místem plnění by bylo Maďarsko, protože služba byla poskytnuta

<sup>15</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně



pro plátce. Daň na výstupu by odvedl maďarský plátce s maďarskou sazbou daně, ale zároveň by měl nárok na odpočet daně na vstupu. AUPEMA s. r. o. by celkovou cenu 10.000 Kč uvedla do daňového přiznání jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko.(viz Tab. 4.3).

Příklad 2.2: Pokud by přeprava byla poskytnuta AUPEMOU s. r. o. pro maďarského občana za celkovou cenu 10.000 Kč do Maďarska, tak místem plnění by byla Česká republika, protože zde došlo k zahájení přepravy. Přepravu by zdanila AUPEMA s. r. o. na finančním úřadě v Ostravě. Do daňového přiznání by uvedla vzhledem k devatenáctiprocentní sazbě daně, která byla platná v roce 2009, 1.597 Kč na výstupu. (viz Tab. 4.3)

Příklad 2.3: V případě, že by slovenský plátce přepravoval pro AUPEMU s. r. o. zesilovač YAMAHA za celkovou cenu 5.000 Kč ze Slovenska do České republiky, místo plnění by byla Česká republika, neboť příjemce služby AUPEMA s. r. o. je český plátce. AUPEMA by do daňového přiznání uvedla devatenáctiprocentní daň na výstupu ve výši 950 Kč vypočtenou zdola, ale zároveň by měla podle §72 zákona o DPH nárok na odpočet daně ve výši 950 Kč. Její daňová povinnost za toto plnění by byla tedy nulová. (viz Tab. 4.3)

**Tab. 4.3 Přeprava zboží rok 2009**

Rok 2009							
Př.	Popis plnění	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>16</sup>	Místo plnění
2.1	Přeprava zboží pro maďarského plátce					10.000 Kč	HU
2.2	Přeprava zboží pro maďarského občana	8.403 Kč	1.597 Kč				ČR
2.3	Přeprava zboží pro AUPEMU od slovenského plátce	5.000 Kč	950 Kč	5.000 Kč	950 Kč		ČR

Zdroj: vlastní

<sup>16</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

#### **4.2.2. Rok 2010**

Jak již bylo řečeno, přeprava zboží patří v roce 2010 do obecného pravidla, které je stanoveno v §9 odst. 1 zákona o DPH. Ve všech případech však tomu tak není, neboť i u těchto služeb se místo zdanění v tomto roce rozlišuje podle zákazníka. Pokud je přeprava poskytnuta osobě povinné k dani, zdaňuje se služba podle základního pravidla, což je stát příjemce služby. V případě, že je přeprava poskytnuta osobě nepovinné k dani, pravidlo zůstává stejné jako v roce 2009, tzn. místo plnění je ve státě, ve kterém byla přeprava zahájena. Pravidlo při poskytnutí přepravy zboží pro osoby nepovinné k dani je vymezeno v § 10f zákona o DPH. V podstatě systém určení místa plnění je stejný, akorát se pro tuto službu použije jiný paragraf.

Příklad 2.4: Kdyby AUPEMA s. r. o. přepravovala světelný efekt MARTIN MANIA za celkovou cenu 10.000 Kč pro maďarského plátce z České republiky do Maďarska, tak místem plnění by bylo Maďarsko, stanovené podle státu příjemce, takže DPH by odvedl maďarský plátce v Maďarsku s maďarskou sazbou daně. Jelikož se jedná pro AUPEMU s. r. o. o uskutečněné plnění s místem plnění mimo tuzemsko, hodnotu služby uvede v daňovém přiznání jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko a s nárokem na odpočet daně. AUPEMA s. r. o. zahrne službu také do souhrnného hlášení. (viz Tab. 4.4)

Příklad 2.5: Pokud by AUPEMA s. r. o. přepravila světelný efekt MARTIN MANIA za celkovou cenu 10.000 Kč pro maďarského občana, tak místem plnění by byla Česká republika, neboť v České republice došlo k zahájení přepravy. AUPEMA s. r. o. by na finančním úřadě v Ostravě uvedla do daňového přiznání daň na výstupu vypočtenou shora ve výši 1.667 Kč, neboť pro rok 2010 platí dvacetiprocentní základní sazba daně. (viz Tab. 4.4)

Příklad 2.6: V případě, že by slovenský plátce přepravoval pro AUPEMU s. r. o. zesilovač YAMAHA za celkovou cenu 5.000 Kč ze Slovenska do České republiky, místo plnění by bylo Česká republika podle základního pravidla, kdy službu daní příjemce. AUPEMA s. r. o. by musela v daňovém přiznání uvést dvacetiprocentní daň vypočítanou zdola ve výši 1.000 Kč na výstupu, ale zároveň podle § 72 zákona o DPH by měla nárok na odpočet ve výši 1.000 Kč na vstupu. (viz Tab. 4.4)

**Tab. 4.4 Přeprava zboží rok 2010**

<b>Rok 2010</b>							
<b>Př.</b>	<b>Popis plnění</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na vstupu</b>	<b>Hodnota<sup>17</sup></b>	<b>Místo plnění</b>
2.4	Přeprava zboží pro maďarského plátce					10.000 Kč	HU
2.5	Přeprava zboží pro maďarského občana	8.333 Kč	1.667 Kč				ČR
2.6	Přeprava zboží pro AUPEMU od slovenského plátce	5.000 Kč	1.000 Kč	5.000 Kč	1.000 Kč		ČR

Zdroj: vlastní

### 4.3. Stravovací služby

#### 4.3.1. Rok 2009

V roce 2009 nebyla stanovena žádná zvláštní úprava pro stravovací služby, to znamená, že se vychází ze základního pravidla, která je vymezen v § 9 zákona o DPH. Místem plnění je tedy v tom případě místo nebo sídlo podnikání poskytovatele služby.

Příklad 3.1: Pokud by AUPEMA s. r. o. poskytla stravovací služby v rámci akce na podporu prodeje a propagaci výrobků slovenským partnerům na Slovensku, kteří jsou plátcí DPH za celkovou cenu 100.000 Kč. Místem plnění by byla Česká republika, protože se vychází ze sídla poskytovatele služby. AUPEMA s. r. o. by musela na finančním úřadě v Ostravě přiznat devatenáctiprocentní daň na výstupu vypočtenou shora ve výši 15.970 Kč. (viz Tab. 4.5)

<sup>17</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

Příklad 3.2: V případě, že by francouzský plátce daně poskytnul stravovací služby AUPEMĚ s. r. o. za celkovou cenu 100.000 Kč v rámci akce na podporu prodeje a propagaci výrobků AUPEMY v České republice v Ostravě, místem plnění by byla Francie podle sídla poskytovatele služby, daň na výstupu by odvedl francouzský plátce s francouzskou sazbou daně ve Francii. Jelikož se jedná o přijaté plnění s místem plnění mimo tuzemsko, AUPEMA s. r. o. službu v daňovém přiznání neuvede. (viz Tab. 4.5)

**Tab. 4.5 Stravovací služby rok 2009**

<b>Rok 2009</b>							
<b>Př.</b>	<b>Popis plnění</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na vstupu</b>	<b>Hodnota<sup>18</sup></b>	<b>Místo plnění</b>
3.1	Poskytnutí stravovací služby pro slovenského plátce	84.030 Kč	15.970 Kč				ČR
3.2	Poskytnutí stravovací služby od francouzského plátce pro AUPEMU	Neuvádí se do daňového přiznání					FR

Zdroj: vlastní

#### **4.3.2. Rok 2010**

Rok 2010 přinesl v případě poskytování stravovacích služeb velkou změnu. Stravovací služby jsou upraveny v § 10c zákona o DPH. Místo plnění je stanoveno v místě, kde je služba skutečně poskytnuta. Výjimkou však je poskytnutí stravovací služby na palubě lodi, letadla nebo ve vlaku během úseku přepravy osob uskutečněného na území Evropského společenství. V takovém případě je místo plnění v místě nebo státu zahájení přepravy osob.

Příklad 3.3: Pokud by AUPEMA s. r. o. poskytla stravovací služby v rámci akce na podporu prodeje a propagaci výrobků slovenských partnerů na Slovensku pro slovenského plátce DPH za celkovou cenu 100.000 Kč, místem plnění bude

<sup>18</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

Slovensko, neboť služba byla poskytnuta na Slovensku. Jelikož je služba poskytnuta od plátce plátcí, povinnost přiznat daň na výstupu se přenesse na slovenského plátce, který slovenskou daň odvede na Slovensku. Jelikož se jedná pro AUPEMU s. r. o. o uskutečněné plnění mimo tuzemsko, hodnotu služby uvede v daňovém přiznání jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně. Službu zahrne AUPEMA s. r. o. také do souhrnného hlášení. (viz Tab. 4.6)

Příklad 3.4: V případě, že by francouzský plátce daně poskytnul stravovací služby AUPEMĚ s. r. o. za celkovou cenu 100.000 Kč v rámci akce na podporu prodeje a propagaci výrobků AUPEMY v České republice v Ostravě, místem plnění bude Česká republika, protože služba byla poskytnuta v České republice. Jelikož se jedná o službu poskytnutou od plátce plátcí, povinnost přiznat daň na výstupu se přenesse na AUPEMU s. r. o.. AUPEMA odvede finančnímu úřadu v České republice dvacetiprocentní daň vypočtenou shora ve výši 16.670 Kč. AUPEMA s. r. o. nemá nárok na odpočet daně podle § 75 odst. 2 zákona o DPH, jelikož služba je zahrnuta do nákladů na reprezentaci a za stravování nebude AUPEMĚ s. r. o. poskytnuta úplata od účastníků akce. (viz Tab. 4.6)

**Tab. 4.6 Stravovací služby rok 2010**

Rok 2010							
Př.	Popis plnění	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>19</sup>	Místo plnění
3.3	Poskytnutí stravovací služby pro slovenského plátce					100.000 Kč	SK
3.4	Poskytnutí stravovací služby od francouzského plátce pro AUPEMU	83.330 Kč	16.670 Kč				ČR

Zdroj: vlastní

<sup>19</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

## **4.4. Krátkodobý nájem dopravního prostředku**

### **4.4.1. Rok 2009**

V roce 2009 neexistovala zvláštní úprava pro krátkodobý nájem dopravního prostředku. Na krátkodobý i dlouhodobý nájem dopravního prostředku se vztahovalo základní pravidlo v § 9 zákona o DPH, to znamená, že službu zdanil poskytovatel služby v místě nebo sídle svého podnikání.

Příklad 4.1: Pokud by AUPEMA s. r. o. pronajala automobil Toyota Yaris na 15 dnů polskému plátcí DPH za celkovou cenu 15.000 Kč, automobil by AUPEMA polskému plátcí předala v Polsku, místem plnění by byla Česká republika podle sídla podnikání poskytovatele služby, tzn. AUPEMY. AUPEMA s. r. o. by odvedla finančnímu úřadu v Ostravě devatenáctiprocentní sazbu daně na výstupu vypočtenou shora ve výši 2.396 Kč. (viz Tab. 4.7)

Příklad 4.2: V případě, že by si AUPEMA s. r. o. pronajala automobil Citroen Jumper od švédského plátce na 8 dnů za celkovou cenu 12.000 Kč, automobil by švédský plátce předal AUPEMĚ s. r. o. v České republice, místem plnění by bylo Švédsko. Švédský plátce by odvedl daň na výstupu se švédskou sazbou daně ve Švédsku. Z důvodu, že se jedná o přijaté zdanitelné plnění s místem plnění mimo tuzemsko, AUPEMA službu do daňového přiznání neuvádí. (viz Tab. 4.7)

**Tab. 4.7 Krátkodobý nájem dopravního prostředku rok 2009**

<b>Rok 2009</b>							
<b>Př.</b>	<b>Popis plnění</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na vstupu</b>	<b>Hodnota<sup>20</sup></b>	<b>Místo plnění</b>
4.1	Nájem automobilu polskému plátcí	12.604 Kč	2.396 Kč				ČR
4.2	Nájem automobilu AUPEMĚ od švédského plátce	Neuvádí se v daňovém přiznání					SE

Zdroj: vlastní

#### **4.4.2. Rok 2010**

V roce 2010 došlo v oblasti nájmu dopravních prostředků ke změnám. V první řadě došlo k rozdělení nájmu na krátkodobý a dlouhodobý. Krátkodobým nájmem je nepřetržitě držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu delší než 30 dní, v případě, že se jedná o pronájem lodi, horní hranicí je 90 dní. Dlouhodobý nájem dopravních prostředků zatím patří do základního pravidla, který je stanoven v § 9 a rozlišuje se podle zákazníka. V roce 2013 by v této oblasti, tzn. dlouhodobých nájmu, došlo k určitým změnám. S účinností od 1. 1. 2013 je ve směrnici Rady 2008/8/ES v článku 4 změna, kdy místem plnění při poskytnutí dlouhodobého nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani místo, kde je zákazník usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje.

U krátkodobého nájmu tomu však tak není. Krátkodobý nájem se zdaňuje ve státě, ve kterém došlo ke skutečnému předání zákazníkovi do držení nebo užívání. Pravidlo místa plnění pro krátkodobý nájem je stanoven v § 10d zákona o DPH.

Příklad 4.3: Pokud by AUPEMA s. r. o. pronajala automobil Toyota Yaris na 15 dnů polskému plátcí DPH za celkovou cenu 15.000 Kč, automobil by AUPEMA s. r. o. polskému plátcí předala v Polsku, tak prvním krokem by bylo určení,

<sup>20</sup>

Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

zda se jedná o krátkodobý nebo dlouhodobý nájem. Z důvodu, že nájem byl sjednán na 15 dnů, spadá do kategorie krátkodobého nájmu, neboť sjednaná doba nájmu nepřesahuje 30 dnů. Dalším krokem by bylo stanovení místa plnění, které bude v tomto případě Polsko, protože automobil byl předán v tomto státě. Nájem tedy zdaní polský plátce v Polsku s polskou sazbou daně. AUPEMA s. r. o. službu uvede v daňovém přiznání jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Zároveň AUPEMA s. r. o. službu zahrne do souhrnného hlášení. (viz Tab. 4.8)

Příklad 4.4: V případě, že by si AUPEMA s. r. o. pronajala automobil Citroen Jumper od švédského plátce na 8 dnů za celkovou cenu 12.000 Kč, automobil by švédský plátce předal AUPEMĚ v České republice, opět by spadal do kategorie krátkodobých nájmu, neboť sjednaná doba nájmu nepřesahuje 30 dnů. Protože automobil byl předán v České republice, místem plnění bude Česká republika. Nájem automobilu zdaní AUPEMA s. r. o. na finančním úřadě v Ostravě. Do daňového přiznání uvede na výstupu dvacetiprocentní daň vypočtenou shora ve výši 2.400 Kč, ale zároveň může podle § 72 zákona o DPH nárokovat daň ve výši 2.400 Kč na vstupu. (viz Tab. 4.8)

**Tab. 4.8 Krátkodobý nájem dopravního prostředku rok 2010**

Rok 2010							
Př.	Popis plnění	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>21</sup>	Místo plnění
4.3	Nájem automobilu polskému plátcí					15.000 Kč	PL
4.4	Nájem automobilu AUPEMĚ od švédského plátce	12.000 Kč	2.400 Kč	12.000 Kč	2.400 Kč		ČR

Zdroj: vlastní

<sup>21</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně



## **4.5. Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy**

### **4.5.1. Rok 2009**

Přestože v poskytování služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy nedošlo ke změnám v místě plnění, rozhodla jsem se ho zde taky zahrnout, protože tyto služby jsou v současnosti hlavním předmětem podnikání AUPEMY s. r. o. Jedinou změnou v této oblasti je umístění v zákoně. V roce 2009 byly tyto služby vymezeny v § 10 odst. 4 zákona o DPH. Místem plnění při poskytování služeb v této oblasti je místo nebo stát, ve kterém se příslušná akce skutečně konala.

Příklad 5.1: V případě, že by AUPEMA s. r. o. ozvučila společenskou akci na hotelu Bezruč v Malenovicích za celkovou cenu 10.000 Kč pro anglického plátce DPH, místem plnění by byla Česká republika, neboť v České republice se akce skutečně konala. AUPEMA s. r. o. by uvedla do daňového přiznání devatenáctiprocentní daň vypočtenou shora ve výši 1.597 Kč na výstupu. (viz Tab. 4.9)

Příklad 5.2: Pokud by si AUPEMA s. r. o. pronajala od italského plátce DPH stánek na veletrhu hudebních agentur v Itálii za celkovou cenu 5.000 Kč, místem plnění by byla Itálie, protože v Itálii byla akce konána. Službu by zdanil italský plátce v Itálii s italskou sazbou daně. Protože se jedná pro AUPEMU s. r. o. o přijaté zdanitelné plnění s místem plnění mimo tuzemsko, služba se do daňového přiznání neuvádí. (viz Tab. 4.9)

**Tab. 4.9 Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy rok 2009**

<b>Rok 2009</b>							
<b>Př.</b>	<b>Popis plnění</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na vstupu</b>	<b>Hodnota<sup>22</sup></b>	<b>Místo plnění</b>
5.1	Ozvučení společenské akce pro anglického plátce	8.403 Kč	1.597 Kč				ČR
5.2	Pronájem stánku na veletrhu od italského plátce	Neuvádí se v daňovém přiznání					IT

Zdroj: vlastní

#### **4.5.2. Rok 2010**

Jak již bylo řečeno, místo plnění při poskytování služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy zůstává pro 2010 stejné. Místem plnění při poskytnutí těchto služeb je místo konání akce. Oproti roku 2009 je však tato skutečnost v roce 2010 vymezena v § 10b zákona o DPH.

Příklad 5.3: V případě, že by AUPEMA s. r. o. ozvučila společenskou akci na hotelu Bezruč v Malenovicích za celkovou cenu 10.000 Kč pro anglického plátce DPH, místem plnění by byla Česká republika, neboť v České republice se akce skutečně konala. AUPEMA s. r. o. by uvedla do daňového přiznání dvacetiprocentní daň vypočtenou shora ve výši 1.667 Kč na výstupu. (viz Tab. 4.10)

Příklad 5.4: Pokud by si AUPEMA s. r. o. pronajala od italského plátce DPH stánek na veletrhu hudebních agentur v Itálii za celkovou cenu 5.000 Kč, místem plnění by byla Itálie, protože v Itálii byla akce konána. Službu by zdanil italský plátce v Itálii s italskou sazbou daně. Protože se jedná pro AUPEMU s. r. o. o přijaté zdanitelné

<sup>22</sup>

Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

plnění s místem plnění mimo tuzemsko, služba se do daňového přiznání neuvádí.  
(viz Tab. 4.10)

**Tab. 4.10 Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy rok 2010**

Rok 2010							
Př.	Popis plnění	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>23</sup>	Místo plnění
5.3	Ozvučení společenské akce pro anglického plátce	8.333 Kč	1.667 Kč				ČR
5.4	Pronájem stánku na veletrhu od italského plátce	Neuvádí se v daňovém přiznání					IT

Zdroj: vlastní

K určitým změnám v oblasti poskytování těchto služeb by mělo dojít od 1. ledna 2011, kdy při poskytování některých služeb osobám povinným k dani bude vztahovat základní pravidlo.

AUPEMA s. r. o. by změnu v obecném pravidle jistě uvítala, neboť přiznání daně na výstupu by se z poskytovatele služby, tzn. AUPEMY, přesunulo na příjemce služby, pro kterého by tento způsob stanovení místa plnění byl také výhodnější. Příjemce služby by sice odvedl DPH na výstupu, ale mohl by si ihned nárokovat odpočet na vstupu. AUPEMA s. r. o. by v tom případě poskytovala služby bez DPH. V příkladě 5.3, který jsem uváděla výše, by oproti roku 2010 ušetřila 1.667 Kč, jež by mohla použít na nákup krátkodobého majetku (např. nového mikrofону).

## 4.6. Sestavení daňového přiznání

Jelikož je AUPEMA s. r. o. čtvrtletní plátce DPH, daňové přiznání bude sestaveno za měsíce leden až březen 2009 a leden až březen 2010. Povinnost podat

<sup>23</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

daňové přiznání má AUPEMA s. r. o. do 25. dne následujícího měsíce po konci čtvrtletí, tzn. do 25. dubna 2009 a 2010. Jako podklad pro sestavení daňového přiznání slouží Tab. 4.11 a Tab. 4.13, ve kterých jsou shrnuty všechny příklady z této kapitoly na uskutečněné zdanitelné plnění a Tab. 4.12 a 4.14, ve kterých jsou shrnuty příklady na přijatá zdanitelná plnění.

**Tab. 4.11 Shrnutí příkladů pro sestavení daňového přiznání rok 2009 – uskutečněná plnění**

Př.	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>24</sup>	Místo plnění
1.1	2.521 Kč	479 Kč				ČR
1.2	2.521 Kč	479 Kč				ČR
2.1					10.000 Kč	HU
2.2	8.403 Kč	1.597 Kč				ČR
3.1	84.030 Kč	15.970 Kč				ČR
4.1	12.604 Kč	2.396 Kč				ČR
5.1	8.403 Kč	1.597 Kč				ČR
Celkem	118.482 Kč	22.518 Kč	-	-	10.000 Kč	-

Zdroj: vlastní

**Tab. 4.12 Shrnutí příkladů pro sestavení daňového přiznání rok 2009 – přijatá plnění**

Př.	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>25</sup>	Místo plnění
1.3	Neuvádí se v daňovém přiznání					AT
2.3	5.000 Kč	950 Kč	5.000 Kč	950 Kč		CZ
3.2	Neuvádí se v daňovém přiznání					FR
4.2	Neuvádí se v daňovém přiznání					SE
5.2	Neuvádí se v daňovém přiznání					IT
Celkem	5.000 Kč	950 Kč	5.000 Kč	950 Kč	-	-

Zdroj: vlastní

<sup>24</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

<sup>25</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

**Tab. 4.13 Shrnutí příkladů pro sestavení daňového přiznání rok 2010 – uskutečněná plnění**

Př.	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>26</sup>	Místo plnění
1.4					3.000 Kč	AT
1.5	2.500 Kč	500 Kč				ČR
2.4					10.000 Kč	HU
2.5	8.333 Kč	1.667 Kč				ČR
3.3					100.000 Kč	SK
4.3					15.000 Kč	PL
5.3	8.333 Kč	1.667 Kč				ČR
Celkem	19.166 Kč	3.834 Kč	-	-	128.000 Kč	-

Zdroj: vlastní

**Tab. 4.14 Shrnutí příkladů pro sestavení daňového přiznání rok 2010 – přijaté plnění**

Př.	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Hodnota <sup>27</sup>	Místo plnění
1.6	5.000 Kč	1.000 Kč	5.000 Kč	1.000 Kč		ČR
2.6	5.000 Kč	1.000 Kč	5.000 Kč	1.000 Kč		ČR
3.4	83.330 Kč	16.670 Kč				ČR
4.4	12.000 Kč	2.400 Kč	12.000 Kč	2.400 Kč		ČR
5.4	Neuvádí se v daňovém přiznání					IT
Celkem	105.330 Kč	21.070 Kč	22.000	4.400	-	

Zdroj: vlastní

Daňová povinnost v roce v 2009 byla ve výši 22.518 Kč, viz příloha č. 1. Přestože došlo v roce 2010 ke zvýšení daňových sazeb v České republice, DPH vychází rozhodně výhodněji pro podnikatelské subjekty v roce 2010 oproti roku 2009. V roce 2010 by za stejné poskytnuté a přijaté služby AUPEMĚ s. r. o. na finančním úřadě v Ostravě vznikla daňová povinnost ve výši 20.504 Kč, viz příloha č. 2. Nejen AUPEMĚ s. r. o. ale i ostatním podnikatelským subjektům tak podle nových pravidel vzniká úspora peněžních prostředků, v tomto případě ve výši 2.014 Kč, oproti minulému roku. Tuto úsporu mohou použít k nakoupení krátkodobého majetku nebo popř. k jiným investicím.

<sup>26</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

<sup>27</sup> Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

## **4.7. Souhrnná hlášení**

V roce 2009 se souhrnná hlášení musela podávat jen při dodání zboží do Evropské unie osobě registrované k dani v jiném členském státě a přemístění obchodního majetku do jiného členského státu. Pro podání tohoto hlášení existovala i písemná forma.

Od roku 2010 nastala velká změna. Souhrnná hlášení se nově podávají i při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Souhrnné hlášení se podle §102 odst. 2 zákona o DPH podává pouze elektronicky formou datové zprávy, která je opatřena elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky. Hodnota služby se uvádí vždy v české měně.

Pokud plátce poskytuje pouze služby s místem plnění v jiném členském státě, podává souhrnné hlášení podle § 102 odst. 5 zákona o DPH společně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Pokud však splňuje i jiné podmínky pro podání souhrnného hlášení, je povinen toto hlášení podat podle § 102 odst. 4 zákona o DPH za každý kalendářní měsíc do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce.

Chybné údaje může podle § 102 odst. 7 zákona o DPH opravit formou nového souhrnného hlášení do 15 dnů od zjištění chyby.

Vyplněné souhrnné hlášení pro příklady, které byly použity v bakalářské práci pro vypracování daňového přiznání, je uvedeno v Příloze č. 3.

## 5. Závěr

Podle mého názoru je novela zákona velkým pokrokem v prohloubení obchodování mezi členskými státy Evropské unie, protože jednotlivé podnikatelské subjekty včetně obchodních společností si oproti roku 2009 ve většině případů nemusí složitě nárokovat a žádat vrácení daně z jiného členského státu Evropské unie. Členské státy až na výjimky, jako jsou například kulturní, ubytovací a stravovací služby, mezi sebou obchodují v podstatě bez DPH, neboť příjemce služby sice odvede daň na výstupu za poskytovatele služby, ale současně může ihned “vynulovat” výši DPH odpočtem daně.

Nevýhodu to má ovšem pro podnikatelské subjekty, které nejsou plátcí daně, ale v případě, že poskytnou službu osobě nepovinné k dani z jiného členského státu Evropské unie, stanou se v tom okamžiku plátcem daně i pro tuzemská plnění. Myslím si, že lepší podmínky pro tyto případy mají například slovenští podnikatelé, neboť mají dvě daňové identifikační čísla. Jedno daňové identifikační číslo jim slouží právě pro obchody mezi členskými státy Evropské unie a druhé daňové identifikační číslo používají jen pro tuzemské obchody v rámci Slovenské republiky. To znamená, že pokud poskytne neplátce DPH službu osobě nepovinné k dani z přidané hodnoty z jiného členského státu Evropské unie, zaregistruje se jako plátce pouze pro intrakomunitární obchody v Evropské unii.

Myslím si, že téma “Poskytování služeb v rámci Evropské unie z pohledu DPH” bylo velice zajímavé, protože oblasti zákona o dani z přidané hodnoty bylo zaznamenáno opravdu velké množství změn. Zároveň jsem pochopila problematiku stanovení místa plnění odvodu DPH při poskytování služeb a současně jsem si odpověděla na otázky kdo a v jakém zemi službu zdaní. Proto AUPEMA s. r. o, ve které jsem jednatelkou společnosti se rozhodla mne pověřit podniknout postupně kroky k rozšíření činnosti v obchodování se subjekty v členských státech Evropské unie.

## Seznam použité literatury

- [1] DUŠEK, J. *DPH 2009 zákon s přehledy*. 6.vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2824-7.
- [2] DUŠEK, J. *DPH 2010 zákon s přehledy*. 7.vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3205-3.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ A KONZULTANTŮ OTTOVA NAKLADATELSTVÍ. *Slovník cizích slov*. 1.vyd. Praha: OTTOVO nakladatelství, s. r. o., 2000. 708 s. ISBN 80-7181-376-1
- [4] MATTAUSCHOVÁ, B.; RAMBOUSEK, J. *Daň z přidané hodnoty, Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty s úvodním slovem Blanky Mattauschové a Jana Rambouska*. 2.vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0
- [5] NOVOTNÝ, Z.; DYNAROVÁ, V.; KAFKOVÁ, R.; MIKULÁŠOVÁ, P.; DYČKOVÁ, J.; PRÁŠKOVÁ, N. *Podniková ekonomika 3*. 5.vyd. Břeclav: Moraviapress a. s., 2004. 316 s. ISBN 80-8181-65-0
- [6] RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ, Z.; ŠULC, I.; KRŮČEK, Z. *Daňové zákony 2010 s komentářem*. 1.vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2009, 199 s. ISBN 978-80-251-2904-3
- [7] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3.vyd. Praha: Linde Praha, akciová společnost, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [8] European Commission, Taxation and Customs Union. *How VAT works*. [on line] 2010, poslední úprava 1 ledna 2010. [cit. 2010-26-03]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)>.
- [9] *Přiznání k dani z přidané hodnoty 25 5401 Mfin5401 vzor č. 15* platný od 1. ledna 2009. [on line]. ASPEKT HM s. r. o., 2009. [cit. 2010-30-04]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx>>.



[10] Přiznání k dani z přidané hodnoty 25 5401 Mfin5401 vzor č. 16 platný od 1. ledna 2010. [on line]. ASPEKT HM s. r. o., 2010. [cit. 2010-30-04]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx>>.

[11] Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty 25 5521 Mfin 5521 platný od 1. ledna 2010. [on line]. ASPEKT HM s. r. o., 2010. [cit. 2010-30-04]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/sablony/s9-souhrnne-hlaseni-dph.aspx>>.

[12] Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. [on line]. Publication office, Official Journal of the European Union, 2008. [cit. 2010-04-30]. Dostupné z WWW <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:CS:PDF>>.

[13] Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. [on line]. Publication office, Official Journal of the European Union, 2009. [cit. 2010-04-08]. Dostupné z WWW <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:01:CS:HTML>>.

## Seznam zkratek

DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
Kč	Koruna česká
Např.	Například
Odst.	Odstavec
Písm.	Písmeno
Př.	Příklad
Resp.	Respektive
Tzn.	To znamená
Tzv.	Takzvaný (-á,-é,-í)
Zákl.	Základní

# **Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);

- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. května 2010

.....

Markéta Jiříčková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Dělnická 310/39, 708 00 Ostrava - Poruba

## **Seznam příloh**

Příloha 1	Daňové přiznání za 1. čtvrtletí roku 2009
Příloha 2	Daňové přiznání za 1. čtvrtletí roku 2010
Příloha 3	Souhrnné hlášení za 1. čtvrtletí roku 2010